Betriebswirtschaftliche Probleme der Verwaltung aufgezeigt an Beispielen aus interdependenten Bereichen innerhalb des Bundesrechnungshofs, der Finanzgerichte und der Finanzverwaltung

Inauguraldissertation
zur
Erlangung des akademischen Grades eines Doktors
der Wirtschaftswissenschaft (doctor rerum oeconomicarum)
der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität des Saarlandes

vorgelegt von:

Diplom-Kaufmann
Wolfgang Müller
aus Riegelsberg

Saarbrücken 1974

Betriebswirtschaftliche Probleme der Verwaltung aufgezeigt an Beispielen aus interdependenten Bereichen innerhalb des Bundesrechnungshofs, der Finanzgerichte und der Finanzverwaltung

Inauguraldissertation
zur
Erlangung des akademischen Grades eines Doktors
der Wirtschaftswissenschaft (doctor rerum oeconomicarum)
der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität des Saarlandes

vorgelegt von:

Diplom-Kaufmann
Wolfgang Müller
aus Riegelsberg

Saarbrücken 1974

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Tag der Disputation: 28. Juni 1974

Dekan: Prof. Dr. G. JAHR

Erstgutachter: Prof. Dr. G. WÖHE

Zweitgutachter: Prof. Dr. P. SENF

Inhaltsverzeichnis

Seiten

A. Aspekte einer Verwaltungstheorie 1

1. Forschungsansätze 1

2. Das Wirtschaftlichkeitsprinzip in der öffentlichen Verwaltung 6
   a) Grundlagen 6
   b) Ursachen für die Unwirtschaftlichkeit 12
   c) Der Wirtschaftlichkeitsbegriff im Haushaltsrecht 14
   d) Wirtschaftlichkeit in der Planung von Verwaltungsaufgaben 16
      aa) Kosten-Nutzen-Analysen 16
      bb) Planning-Programming-Budgeting-System 19
      cc) Netzplantechnik und Verwaltungsprozeß 21

3. Entscheidungen innerhalb der Verwaltung 22

4. Die Leistungserstellung innerhalb der Verwaltung 25
   a) Produktionsfaktoren und Produktionsprozeß 25
   b) Die Kostenarten der Verwaltung 26
   c) Verfahren der Leistungsmessung 27
   d) Anpassungsformen der Verwaltung 29

B. Zur Aufgabenstellung und Organisation der dargestellen Verwaltungen 33

I. Der Bundesrechnungshof 33

1. Die staatsrechtliche Stellung des Bundesrechnungshofs und die Entwicklung der Rechnungsprüfung 33

2. Die Aufgaben des Bundesrechnungshofs 35
   a) Rechnungsprüfung und Wirtschaftlichkeitsprüfung 35
   b) Publizitätspflichten 38
   c) Versuch einer Analyse der Denkschrift des Bundesrechnungshofs zur wirtschaftlichen Verwaltungsführung 41

3. Der Bundesbeauftragte für Wirtschaftlichkeit 42
   a) Vom Reichssparkommissar zum Beauftragten für Wirtschaftlichkeit 42
   b) Kritische Anmerkungen zur Gutachtenerstellung 43

Seite

II. Die Finanzgerichtsbarkeit 46

1. Der Rechtsschutz in Steuersachen 46

a) Überblick 46
b) Kritische Anmerkungen zum Aufbau der Finanzgerichtsbarkeit 52
c) Die Bedeutung der "Steuerausschüsse" 54
d) Zur Richterauswahl bei den Finanzgerichten und dem Bundesfinanzhof 55
e) Zur Frage der Dissenting Opinion 57
f) Fallgerechtigkeit und Präjudizierung 57

2. Steuerrechtsprechung und Betriebswirtschaftslehre 58

a) Die Beeinflussung der Steuerrechtsprechung durch die Betriebswirtschaftslehre 58
b) Die Rechtsprechung des BFH und die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" 61

III. Die Finanzverwaltung 64

1. Kritische Anmerkungen zum Aufbau der Finanzverwaltung 64

2. Die Aufgaben der Finanzämter aufgrund der Rahmengesetze 69

3. Aufgaben und Organisationsformen der steuerlichen Betriebsprüfung 74

a) Steuerliche Nachprüfung vor Gründung der Reichsfinanzverwaltung 74
b) Die Diskussion über die Organisationsformen der steuerlichen Betriebsprüfung 78

aa) Grundlagen 78
bb) Zum Prüfungsbegriff 79

c) Einwendungen der Reichsfinanzverwaltung gegen die Übertragung der Betriebsprüferfunktion auf die Reichstreuhand AG 83
d) Die Einrichtung des Betriebsprüfungsdienstes der Finanzverwaltung 84

aa) Begründung des Gesetzgebers 84
bb) Grundlagen und Arten der Betriebsprüfung 92

e) Das System der Chartered Accountant lol

aa) Stellungnahmen zum System der Chartered Accountant lol
bb) Unterschiede in der Zielsetzung lo4
(1) Beweggründe für die Prüfung durch Betriebsprüfer und Wirtschaftsprüfer lo4
(2) Funktion der Prüfer lo8
cc) Unterschiede in der Prüfung ausgewählter Prüfungsobjekte llo
dd) Die Vorbereitung der Prüfung 116

Seite

(1) Unterschiede in den Prüfungsmethoden 116
(2) Die Verwertung bereits vorhandener Prüfungsunterlagen 121
(3) Die personelle und zeitliche Plangung 124
Matrizenrechnung 125
Netzplantechnik 129
Ein Beispiel zur Entscheidungstheorie 136

ee) Die Berichterstattung über das Prüfungsergebnis 141

4. Zur Reorganisation der Finanzverwaltung im Hinblick auf die Betriebsprüfung 145

a) Kritische Analyse der Selbstveranlagung 146
aa) Grundlagen 146
bb) Vor-und Nachteile aus der Sicht der Steuerpflichtigen 15o
cc) Vor-und Nachteile aus der Sicht der Finanzverwaltung 153

b) Gedanken zur Neuorganisation der Veranlagung und Betriebsprüfung 156
aa) Gründe für die Neuorganisation 156
bb) Das amerikanische System 157
cc) Vorschläge zur Neuordnung 159
(1) Gruppeneinteilung der Steuerpflichtigen 159
(2) Einrichtung von Rechtsmittelstellen 162

5. Grundstrukturen der Finanzverwaltung in der DDR und den wichtigsten Staaten der EG im Hinblick auf die steuerliche Betriebsprüfung 163

a) Die Finanzverwaltung in der DDR 163
aa) Grundlagen 163
bb) Zur Arbeitsweise der Steuererhebung 167
cc) Die Lage der steuerberatenden Berufe 173

b) Besonderheiten der steuerlichen Betriebsprüfung in der Europäischen Gemeinschaft 175
aa) Frankreich 176
bb) Großbritannien 18o
cc) Italien 183

C. Der Personalfaktor im Steuer- und Prüfungswesen 185

1. Die wachsende Bedeutung des Personalwesens 185

a) Die Mentalität des Beamtentums 185
b) Zur Frage der Besoldung 187
c) Die Personalstruktur der Verwaltung 192

2. Die Ausbildung für eine Tätigkeit im Steuer- und Prüfungswesen 194

a) Der Ausbildungsstand 194

Seite

aa) Die Ausbildung der Betriebsprüfer 194
bb) Die Bedeutung des Steuerrechts 198
cc) Der Einfluß der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre 2o1
dd) Die technologische Komponente 2o2
b) Reformvorschläge 2o3
aa) Innerhalb der Hochschulen 2o3
bb) Innerhalb der Fachhochschulen 2o5

3. Die Zusammenarbeit der Unternehmung mit der Finanzverwaltung 2o9

a) Reaktionsmöglichkeiten der Steuerzahler auf die Steuerhoheit des Staates 2o9
aa) unternehmensinterne Maßnahmen der Steuerabwehr 2o9
bb) unternehmensexterne Maßnahmen der Steuerabwehr 215

b) Die Zusammenarbeit des Steuerberaters bzw. der Steuerabteilung mit der Finanzverwaltung 216
c) Spieltheoretisches Modell 223

D. Der wachsende Einfluß der EDV auf die Verwaltung 231

1. Der Einfluß der EDV auf die Prüfung 231

a) Anwendungsstufen von Datenverarbeitungsanlagen 231
b) Auswirkungen der EDVA auf die Arbeit und Stellung des Prüfers 235
c) Systemplanung und ex ante Prüfung als Voraussetzung der integrierten Datenverarbeitung 237

2. Die Automation in der Finanzverwaltung 241

a) Kritischer Vergleich der EDVA innerhalb der Unternehmungen und der Finanzverwaltung 241
b) Die Vorteile der Automation im Bereich der Finanzverwaltung 244
c) Die Entwicklung der Automation in der Finanzverwaltung 25o
aa) Versuche mit Lochkartenverfahren 25o
bb) Neuere Entwicklung der Rationalisierung in der Finanzverwaltung 255
cc) Der Arbeitsablauf im Bereich der Einkommensteuer 259
d) Rechtliche Probleme beim Einsatz von EDVA in der Verwaltung 275
aa) der maschinell erstellte Verwaltungsakt 275
bb) Rechtsfolgen von Fehlern 278

3. Modell einer elektronischen Steuerrechtsdokumentation 282
a) Die Notwendigkeit einer besseren Informationserschließung 282
aa) Überblick 282
bb) Steuerrechtsdokumentation und Steuerrechtsprechung 288

Seite

cc) Steuerrechtsdokumentation und Steuerberatung 292
dd) Steuerrechtsdokumentation und Finanzverwaltung 295
b) Der Aufbau einer Steuerrechtsdokumentation 297
aa) Zur Trägerschaft einer Steuerrechtsdokumentation 297
bb) Spezielle Probleme der Dokumentation 299
(1) Der Vorgang der Dokumentation 299
(2) Abfragetechnik 3oo
(3) Volltext oder Schlüsselworte 3o4
(4) Ausblick 3o7
c) Konsequenzen der Steuerrechtsdokumentation für die Rechtsordnung 3o9
aa) Grundlagen 3o9
bb) Datenbanken und Informationsfreiheit 312
dd) Die Zukunft des Schrifttums auf dem Gebiet der Steuerwissenschaften 316

4. Automationsgerechte Gesetzgebung 319
a) Grundlagen 319
b) Automation in der Gesetzesplanung 321
aa) Die Aufgabenbereiche 321
bb) Die Bedeutung von Planspielen 322
c) Automationsgerechte Aufgabenstellung für die Anwendung der Gesetze 325
aa) Überblick 325
bb) Forderungen an den Gesetzgeber 327
cc) Die Problematik einer Automationsstelle 329

Verzeichnis der Abkürzungen

a.a.O.	= am angebenen Ort
Abs.	= Absatz
Abschn.	= Abschnitt
AfA	= Absetzung für Abnutzung
AG	= Aktiengesellschaft
AktG	= Aktiengesetz
Anm.	= Anmerkung
AO	= Abgabenordnung
Aufl.	= Auflage
AWV	= Ausschuß für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung
BAnz	= Bundesanzeiger
BB	= Betriebsberater
Bd.	= Band
BdF	= Bundesminister der Finanzen
BFH	= Bundesfinanzhof
BFM	= Bundesfinanzministerium
BFuP	= Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl	= Bundesgesetzblatt
BGH	= Bundesgerichtshof
BHO	= Bundeshaushaltsordnung
Bp	= Betriebsprüfung
BPO-Steuer	= Betriebsprüfungsordnung-Steuer
BRD	= Bundesrepublik Deutschland
BRH	= Bundesrechnungshof
BStBl	= Bundessteuerblatt
BT-Drucksache	= Bundestagsdrucksache
BVerfG	= Bundesverfassungsgericht
BVerfGG	= Gesetz über das Bundesverfassungsgericht
CGI	= Code général des impôts
DB	= Der Betrieb
DBA	= Doppelbesteuerungsabkommen

DDR	= Deutsche Demokratische Republik
DFW	= Deutsche Finanzwirtschaft
Diss.	= Dissertation
DÖH	= Der Öffentliche Haushalt
DÖV	= Die Öffentliche Verwaltung
DStB	= Der Steuerbeamte
DStR	= Deutsches Steuerrecht
DStZ	= Deutsche Steuerzeitung
DVBl	= Deutsches Verwaltungsblatt
EAO	= Regierungsentwurf einer Abgabenordnung
EDV	= Elektronische Datenverarbeitung
EDVA	= Elektronische Datenverarbeitungsanlage
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	= Europäische Gemeinschaft
ESt	= Einkommensteuer
EStG	= Einkommensteuergesetz
EStR	= Einkommensteuerrichtlinien
EWG	= Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
FA	= Finanzamt
FG	= Finanzgericht
FGO	= Finanzgerichtsordnung
FR	= Finanzrundschau
FVG	= Gesetz über die Finanzverwaltung
GBl	= Gesetzblatt der Deutschen Demokratischen Republik
GDL	= Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus Land-und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen
GG	= Grundgesetz
HdB	= Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HdF	= Handbuch der Finanzwissenschaft
HdO	= Handwörterbuch der Organisation
HdS	= Handwörterbuch der Sozialwissenschaften
HFR	= Höchstrichterliche Rechtsprechung
HGrG	= Haushaltsgrundsätzegesetz
Hrsg	= Herausgeber
hrsg	= herausgegeben

HRW	= Handwörterbuch des Rechnungswesens
HwStR	= Handwörterbuch des Steuerrechts
IdW	= Institut der Wirtschaftsprüfer
JuS	= Juristische Schulung
JZ	= Juristenzeitung
KGSt	= Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung
NB	= Neue Betriebswirtschaft
NF	= Neue Folge
NfD	= Nachrichten für Dokumentation
NJW	= Neue Juristische Wochenzeitschrift
NSt	= Neues Steuerrecht von A bis Z
NWB	= Neue Wirtschaftsbriefe
OFD	= Oberfinanzdirektion
PPBS	= Planning-Programming-Budgeting-System
RAO	= Reichsabgabenordnung
RFH	= Reichsfinanzhof
RGBl	= Reichsgesetzblatt
RHO	= Reichshaushaltsordnung
RStBl	= Reichssteuerblatt
Sp	= Spalte
StAnpG	= Steueranpassungsgesetz
StB	= Der Steuerberater
StbJb	= Steuerberaterjahrbuch
StBp	= Die steuerliche Betriebsprüfung
StuW	= Steuer und Wirtschaft
StWa	= Steuerwarte
Tz	= Textziffer
VA	= Verwaltungsarchiv
VO	= Verordnung
WPg	= Die Wirtschaftsprüfung
ZfB	= Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	= Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	= Zeitschrift für handelswirtschaftliche Forschung
Ziff.	= Ziffer
ZIR	= Zeitschrift für Interne Revision

Vorwort

Die vorliegende Arbeit stellt sich die Aufgabe, aus interdependenten Bereichen des Bundesrechnungshofs, der Finanzgerichte und der Finanzverwaltung aktuelle und potentielle betriebswirtschaftliche Fragestellungen zu erörtern. Parallelen zwischen den Strukturmerkmalen der Wirtschaft einerseits und einer nach bürokratischen Regeln operierenden Verwaltung andererseits werden aufgezeigt.

Ausgangspunkt der Untersuchung bildet das Wirtschaftlichkeitsprinzip, das jedoch nur operational ist, wenn es in konkrete Unterprinzipien gegliedert wird, wie dies an ausgewählten Beispielen im Abschnitt über "Aufgaben und Organisationsformen der steuerlichen Betriebsprüfung" gezeigt wird. Die Normenflut als eine der Hauptursachen der Unwirtschaftlichkeit wird in den Abschnitten "Modell einer elektronischen Steuerrechtsdokumentation" und "Automationsgerechte Gesetzgebung" einer tiefergehenden Analyse unterzogen.

Die doppelte Aufgabenstellung des Bundesrechnungshofs als Hüter der Haushaltsordnung und Beauftragter für Wirtschaftlichkeit bringt es mit sich, daß die Verwaltung seine Tätigkeit mit Aufmerksamkeit, die Öffentlichkeit in der Regel mit wohlwollendem Interesse verfolgen. Die kritische Würdigung bestimmter Verwaltungsorgane durch den Bundesrechnungshof kann dazu beitragen, das Wirtschaftlichkeitsprinzip anhand von Einzelfällen zu veranschaulichen und den Verwaltungen konkrete Maßstäbe für seine Verwirklichung zu geben.

Die Besonderheit der Finanzgerichtsbarkeit innerhalb der Rechtsprechung liegt darin, daß im Rechtsstreit regelmäßig auch der Staat eine der streitenden Parteien ist. Es wird aufgezeigt, daß die Argumente für einen zweistufigen Aufbau nicht haltbar sind, die Bedeutung der Steuerausschüsse nicht erkannt worden ist und die Folgen, die aus der Besetzung der Steuergerichte mit Beamten aus der Finanzverwaltung ent-

stehen, nicht gesehen werden.

Der Diskussion um die Organisationsform der Betriebsprüfung wird breiten Raum gegeben, da hier zahlreiche betriebswirtschaftliche Fragestellungen auftauchen. Die Unterschiede in der Zielsetzung, der Auswahl der Prüfungsobjekte und in der Vorbereitung der einzelnen Prüfungen werden herausgearbeitet und könnten als Richtlinien für die Zusammenarbeit zwischen Betriebsprüfung und Wirtschaftsprüfung dienen. Die Reorganisation der Finanzverwaltung wird insbesonder im Hinblick auf die steuerliche Betriebsprüfung behandelt und umfaßt sowohl die kritische Analyse der Selbstveranlagung als auch die betriebsprüfende Veranlagung bzw. veranlagende Betriebsprüfung.

Ausführlich wird der Einfluß des Steuerrechts und der betiebswirtschaftlichen Steuerlehre auf die im Steuerrecht Tätigen untersucht und konstruktive Beiträge zu einer Reform der Ausbildung in Form von alternativen Studienmodellen entwickelt. Es wird gezeigt, daß die Forderungen der Internen Revision, der Wirtschaftprüfung und der Betriebsprüfung bereits in der Aufbauphase von Informationsverarbeitungssystemen berücksichtigt werden müssen, da sie aufeinander abzustimmen sind und ihre Verwirklichung gleichzeitig erfolgen sollte. Den Versuchen mit Lochkartenanlagen in der Finanzverwaltung wurde ein relativ breiter Raum gewidmet, da die heutige Situtation mit dem Einsatz von EDVA nur aus dieser Entwicklung verständlich ist. Die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen anhand der Steuererklärungen und Bilanzen ist der Automation noch weitgehend entzogen. Eine wesentliche Entlastung ergibt sich bereits, wenn zeitraubende Berechnungen (z.B. Geamtbetrag der Einkünfte, Sonderausgaben-Höchstbeträge, zumutbare Eigenbelastung) Aufstellungen für statistische Zwecke, Schreiben der Bescheide usw. erledigt werden. In Zukunft werden EDVA aber auch für qualifiziertere Aufgaben wie Bilanzanalysen und innere und äußere Betriebsvergleiche eingesetzt werden können.

Die Flut an Gesetzen, Verordnungen, Richtlinien, Erlassen,

Urteilen und Fachliteratur ist in den letzten Jahrzehnten auf allen Rechtsgebieten beträchtlich gestiegen. Die Folgen sind immer bedenklichere Divergenzen bei der Anwendung einheitlicher Regeln und damit tritt ein erheblicher Vertrauensschwund der Steuerpflichtigen gegenüber den Gerichten und der Verwaltung ein. Der Aufbau eines Dokumentationsverfahrens auf dem Gebiet des Steuerrechts ist das Ziel einer Arbeitsgruppe, die mehrere juristische Fachverlage zusammen mit dem wissenschaftlichen Institut der Steuerbevollmächtigten e.V. (Bonn) gegründet haben. Die Errichtung von Datenbanken sollte nicht zu einer Monopolisierung der Informationen führen. Überall dort, wo Datenbanken Informationen aufbereiten, die mehrere Adressaten haben könnten, führt die einseitige Kenntnis der gespeicherten Daten zu einem gefährlichen Ungleichgewicht.

Es ist zu bedauern, daß sich zum gegenwärtigen Zeitpunkt nur eine geringe Zahl von Juristen mit der Frage der EDV befaßt. Bei der Formulierung von Gesetzen ergibt sich immer wieder das Problem einer Standardisierung der steuerrechtlichen Begriffe. Weiterhin ist die Möglichkeit zu nennen, in einem automatisierten Verfahren Wiederholungen, Überschneidungen, Mehrdeutigkeiten und Widersprüche aufzudecken. Steueränderungsgesetze könnten in Zukunft seltener werden, wenn bereits im Vorbereitungsstadium mit Hilfe von Planspielen ihre Auswirkungen simuliert würden.

A. Aspekte einer Verwaltungstheorie

1. Forschungsansätze

In der Geschichte der Verwaltung kann der Kameralismus als letzte Epoche angenommen werden, in der die Verwaltung gemeinsames Untersuchungsobjekt der Betriebswirtschaftslehre wie der Verwaltungslehre war.[1] Zur Zeit des Kameralismus ging die Initiative zur Anwendung und Fortbildung betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse von der Verwaltung aus. Gegenstand wissenschaftlicher Untersuchungen der Betriebswirtschaftslehre war indessen von Anfang an die Unternehmung. Die einseitige Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre im Hinblick auf die Unternehmung dauert immer noch an, obwohl gewisse Anzeichen auf ein vermehrtes Interesse an der Verwaltung hindeuten.[2]

Terminologisch kommt die Verschiedenheit der beiden Bereiche schon durch die begriffliche Abgrenzung der Unternehmung von der öffentlichen Verwaltung zum Ausdruck. Die Verwaltung ist nicht frei in der Wahl ihrer Aufgaben, da es sich praktisch um die Verwirklichung von Staatsausgaben handelt. Die Hauptaufgabe der Unternehmung besteht dagegen in der wirtschaftlichen Leistungserstellung, die ohne Gewinnerzielung langfristig nicht aufrechterhalten werden kann. Daraus läßt sich ableiten, daß die Verwaltung in der Regel nicht dem Wettbewerb unterworfen ist. Aus dieser Monopolstellung läßt sich zum Teil erklären, weshalb in der Verwaltung regelmäßig ein schwächerer Anreiz zur wirtschaftlichen Leistungserstel-

---

1) Vgl. von der Heydte, F.A., Verwaltungslehre, Die Verwaltung 1957, Bd. 1, Heft Nr. 6, S. 22

2) Vgl. Chmielewicz, K., Überlegungen zu einer Betriebswirtschaftslehre der Verwaltung, ZfB 1971, S. 583 ff.; Eichhorn, P., Öffentliche Haushalte und Betriebswirtschaftslehre, ZfB 1971, S. 611 ff.; Bischofsberger, P., Durchsetzung und Fortbildung betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse in der öffentlichen Verwaltung, Zürich und St.Gallen 1964

lung gegeben ist.[1)]

Das Interesse für die Verwaltung ist in den letzten Jahren größer geworden und die Fülle der Veröffentlichungen in Form von Planspielen, Entscheidungstheorien, Führungstechniken, empirischen und mathematischen Ansätzen ist verwirrend. So ist die Frage berechtigt, ob sich das erforderliche Wissen überhaupt zusammenfügen läßt und ob eine verwaltungswissenschaftliche Theorie hier weiterhelfen kann.[2)] Zwei Auffassungen stehen sich gegenüber: Die eine - Georges Langrod[3)] ist ein Vertreter - sucht zu einer einheitlichen Verwaltungswissenschaft hinzuführen. Die andere - die wohl herrschende[4)]- weist auf die Tatsache hin, daß viele Wissenschaften sich mit dem konkreten Verwaltungsgeschehen befassen oder doch befassen könnten. Danach gibt es nur "angelehnte" Verwaltungswissenschaften, die ihre Erkenntnisse jeweils aus den anderen Disziplinen, etwa den Rechtswissenschaften, den Wirtschaftswissenschaften oder der Soziologie beziehen oder dadurch entstehen, daß jene Wissenschaften auf Tatbestände der Verwaltung angewandt werden. Solange sich jedoch keine einheitliche Verwaltungswissenschaft ent-

---

1) Vgl. Vialon, F.K., Besteht in der öffentlichen Ausgabenwirtschaft ein natürliches Interesse an der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit?, Wie kann es gefördert werden? In: Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln in privater Wirtschaft und öffentlicher Verwaltung. Welche Erfahrungen der Betriebswirtschaft können Staat und Kommunen für die wirtschaftliche Gestaltung ihrer Verwaltung und ihrer Aufgaben übernehmen?, Gutachten, erstattet im Auftrage des Bundesministers der Finanzen, Göttingen S. 6

2) Vgl. Pfiffner, J.M., Sherwood, F.P-, Administrative Organisation, Englewood Cliffs, N.J. 1958. Eine der Schulen für Public Administration, die der Harward Universität, hat ihre ausgesprochenen Schwerpunkte heute in der Theorie der internationalen Politik und in der makroökonomischen Wirtschaftsplanung. Herbert Simon ein Vertreter der Public Administration hat für seine Konzeption zwar aufmerksame Leser, aber keine Anhänger gewonnen und wirkt heute fast ausschließlich im Bereich der "theory of the firm".

3) Vgl. Langrod, G., Science administrative où sciences administratives, Paris 1963, S. 93 ff.

4) Vgl. Morstein-Marx, F., Amerikanisches Schrifttum zur öffentlichen Verwaltung, Verwaltungsarchiv 1958, S. 48 f.; Hüttl, A., Gegenstand, Methoden Gliederung und Aufgaben der Verwaltungslehre. In: Vorzüge und Mängel des öffentlichen Dienstes, Schriftenreihe des Deutschen Beamtenbundes Godesberg 1962, S. 144 f.

wickelt hat, müßten die beteiligten Disziplinen besondere Abteilungen mit den Vorzeichen "Verwaltungs...." bilden

Ein kurzer Überblick über die wichtigsten verwaltungswissenschaftlichen Forschungsansätze im sozial- und wirtschaftswissenschaftlichen Bereich soll die verschiedenartigen Bestrebungen erkennen lassen, die nur zum Teil miteinander in Berührung stehen.

(1) Betriebssoziologie: Der Grundgedanke ist, daß die menschliche Motivation durch das soziale System bestimmt wird, in dessen Rahmen der Mensch tätig wird.[1)]

(2) Koalitionstheorie: Die Mitglieder einer Organisation gehören als konkrete Personen ihrer Umwelt an . Barnard und Simon stellen Mitglieder ebenso wie Nichtmitglieder, die zur Organisation beitragen, als rational handelnde Teilnehmer einer Koalition dar. Die Koalition ist dann lebensfähig und in ihrem Bestand gesichert, wenn alle Teilnehmer innerhalb der Koalition den höchsten Leistungsgrad erreichen.[2)]

(3) Verwaltungsbetriebslehre: Die Beiträge unter dem Gesichtspunkt der Bürorationalisierung[3)] sind nur begrenzt verwendbar. Für die Verwaltung ist die Betriebswirtschaftslehre interessant als Modell einer System-Umwelt-Theorie.[4)] Nur wird die Verwaltung mit andersartigen Umweltkonstellationen und Ausgleichsmechanismen (z.B. fehlt der Wettbewerb) rechnen müssen. Ein Vergleich wird daher nur auf höchster Abstraktionsebene und nur für bestimmte Teilbereiche sinnvoll sein.

(4) Input-Output-Modell. Neben den betriebswirtschaftlichen Entscheidungsmodellen, die auf Extrembedingungen angelegt sind, wird heute das Input-Output-Modell als inner-

---

1) Vgl. Mayo, E., Probleme industrieller Arbeitsbedingungen, Frankfurt a.M. 1950

2) Vgl. Barnard, C.J., Organisation and Management, Cambridge, Mass. 1948, S. 11; Simon, H.A., Das Verwaltungshandeln, Stuttgart 1955,S. 71 ff.

3) Vgl. Böhrs, H., Grundfragen und Methoden der Bürorationalisierung, München-Bern 1958; Böhrs, H., Organisation und Gestaltung der Büroarbeit, München-Bern 1960; Blau,P.M., The Dynamics of Bureaucracy, Chicago 1955

4) Vgl. Ulrich, H., Die Unternehmung als produktives soziales System, 2. Aufl., Bern, Stuttgart 1970

organisatorisches Rationalisierungsmodell verwendet.[1] In der Betriebsprüfung z.B. lenkt die Antizipation einer möglichen Entscheidung die Suche nach dafür relevanten Informationen im Betrieb, während zugleich eine Vermutung den Entscheidungsspielraum eingrenzt, der dann bei der Ausarbeitung der Entscheidung enger und enger gezogen wird.

(5) Entscheidungstheorie. Nach Simon und Cyert[2] werden die Möglichkeiten des Menschen zu rationalem Verhalten durch die klassischen Optimierungsmodelle überfordert. Nur das Durchführbare könne als rational gelten und in Wirklichkeit suche der Mensch nicht optimale, sondern brauchbare, sein "Anspruchsniveau" befriedigende Lösungen.[3] Wegen der unvollkommenen Information sei rationales Handeln nur aufgrund von Spielregeln, Koalitionsbildungen oder Verständigung über die Präferenzen möglich (Schlußbesprechung). Eine heute noch ungewöhnliche Detailanalyse der Entscheidungsschritte stehe der Verwaltung bevor. Sie sei überall dort unumgänglich, wo elektronische Datenverarbeitungsanlagen eingesetzt werden.

Man kann diese Aufzählung kaum als Beginn einer einheitlichen Verwaltungswissenschaft bezeichnen und ein Verwaltungsbegriff, der die gesamten Einzelhandlungen deskriptiv darstellen könnte, hat sich bisher nicht finden lassen.

Daneben besteht die Schwäche der bekannten Verwaltungsprinzipien darin, daß sie - wie Sprichwörter - paarweise auftreten. Das eine führt jeweils zu einer Empfehlung für die Verwaltungsorganisation, die der Empfehlung nach dem anderen

1) Vgl. Angermann, A., Entscheidungsmodelle, Frankfurt 1963, S. 43
2) Vgl. Cyert, R.M., Simon, H.A., Trow, D.B., Observation of a Business Decision, The Journal of Business 1956, S. 237 f.
3) Vgl. Albach, H., Entscheidungsprozeß und Informationsfluß in der Unternehmensorganisation. In: Organisation, hrsg. von Erich Schnaufer und Klaus Agthe, Berlin und Baden-Baden 1961, S. 355 ff.

genau entgegengesetzt ist. Einige Beispiele sollen das belegen:

(1) Die Leistung der Verwaltung wird verbessert durch spezialisierende Aufgabenverteilung.[1)]

(2) Die Leistung der Verwaltung wird verbessert durch Einordnung in eine feste Befehlshierarchie.[2)]

(3) Die Leistung der Verwaltung wird verbessert durch eine Verringerung der Kontrollspanne.[3)]

Da diese Maximen einfach und klar aussehen, sollte angenommen werden, daß ihre Anwendung auf konkrete Verwaltungsprobleme eindeutig und empirisch leicht zu überprüfen sei.

zu 1) Das eigentliche Verwaltungsproblem lautet nicht "Spezialisierung" schlechthin, sondern Spezialisierung in einer bestimmten Art und nach einem bestimmten Verfahren, das zur Verbesserung der Leistung führt.

zu 2) Die Maxime der Einheit des Befehls steht im Widerspruch zur Maxime der Spezialisierung. Nach dem Prinzip ist es unerwünscht, einem Beamten eine Stellung zu geben, in der er Befehle von mehr als einem Vorgesetzten entgegenzunehmen hat. Eine Durchbrechung dieses Prinzips erfolgt in der Regel jedoch nur im Interesse einer größeren Sachkunde und dies ist vielleicht kein zu hoher Preis für das Mehr an Information, das den Entscheidungen zugute kommt.

zu 3) Die Argumente für eine Beschränkung der Zahl der Untergebenen sollen hier nicht wiederholt werden. Ist jedoch die Organisation sehr groß, müssen alle Probleme

---

1) Vgl. Schwarz, H., Arbeitsteilung, HdO, Sp. 154 ff.; Lehmann, H., Leitungssysteme, HdO, Sp. 928 ff.

2) Vgl. Dahrendorf, R., Industrie- und Betriebssoziologie, 2. Aufl., Berlin 1962; Arbeitskreis Krähe der Schmalenbach-Gesellschaft, Unternehmensorganisation, 4. Aufl., Köln und Opladen 1963; Gaugler, E., Instanzenbildung als Problem der betrieblichen Führungsorganisation, Berlin 1966

3) Als einer der ersten, die sich mit dem Problem der "span of control" befaßt haben, ist Urwick zu nennen, Urwick, L., Scientific Principles of Organisation, New York 1938, S. 1 f.; Urwick, L., The Managers Span of Control, Harward Business Review 1956, S. 4o7; Bleicher, K., Span of control, HdO, Sp. 1531 ff.

über mehrere Stufen aufwärts bis zur Entscheidung gebracht werden und die Entscheidung muß in Form von Befehlen denselben Weg abwärts nehmen. Die entgegengesetzte Maxime lautet: Die Leistung der Verwaltung wird dadurch verbessert, daß man die Zahl der Organisationsstufen auf ein Minimum beschränkt.

In Wirklichkeit handelt es sich hier nicht um Verwaltungsmaximen, sondern nur um Beschreibungen von Verwaltungssituationen. Einheit des Befehls, Spezialisierung und Dezentralisierung sind zwar wichtige Gesichtspunkte für den Aufbau einer leistungsstarken Verwaltungsorganisation, jedoch ist kein Kriterium allein wichtig genug, um als leitendes Prinzip dienen zu können.

2. Das Wirtschaftlichkeitsprinzip in der öffentlichen Verwaltung[1)]

a) Grundlagen

Es fehlt für die Beurteilung von Wirtschaftlichkeitsfragen in der öffentlichen Verwaltung an einer präzisen Terminologie und an betriebswirtschaftlichen Denkgewohnheiten.

1) Vgl. Mellerowicz, K., Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung. In: Die Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung, Schriften der Forschungsstelle für Staats- und Kommunalwirtschaft e.V., Berlin 1953, S. 125 ff.; Schwantag, K., Betriebswirtschaftliche Aspekte der öffentlichen Verwaltung, a.a.O., S. 124 ff.; Badenhoop, R.K.J.,(Hrsg), Wirtschaftliche öffentliche Verwaltung, Stuttgart 1961; Bischofsberger, P., Durchsetzung und Fortbildung betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse in der öffentlichen Verwaltung, Zürich und St. Gallen 1964; Frerk, P., Wirtschaftlichkeit öffentlicher Institutionen, Stuttgart 1967; Hopf, V.,Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung?, Sonderdruck der Mitteilung der kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung, Köln 1967; Hüttl, A., Wirtschaftlichkeit . In: Verwaltung, Eine einführende Darstellung, hrsg. von Fritz Morstein-Marx, Berlin 1965, S. 282 ff.;Aktuelle Fragen der Wirtschaftlichkeit aus Kommunalwirtschaft und -verwaltung, Stuttgart 1964; Brede, H., Die wirtschaftliche Beurteilung von Verwaltungsentscheidungen in der Unternehmung, Köln 1968

Jede Maßnahme der Verwaltung z. B. die Art der Steuererhebung, der Erlaß eines Steuerbescheides oder die Vorbereitung eines Gesetzentwurfes hat eine ökonomische Seite. Die Verwaltung benötigt konkrete Wirtschaftlichkeitsprinzipien, um ihr Verhalten daran auszurichten und ist daher gezwungen die Erkenntnisse der Wirtschaftswissenschaften , insbesondere der Betriebswirtschaftslehre anzuwenden.

Das Wirtschaftlichkeitsprinzip[1] besagt allgemein: Eine nach Quantität und Qualität gegebene Leistung ist mit minimalen Mitteln anzustreben oder mit nach Quantität und Qualität gegebenen Mitteln ist eine maximale Leistung zu erzielen. Beide Formulierungen sind jedoch noch abstrakt und sagen für die praktische Anwendung zu wenig aus. Für den Fortgang der Untersuchung fragen wir uns, unter welchen Umständen das Wirtschaftlichkeitsprinzip bei ökonomischen Vorgängen angewendet wird und ob für die Verwaltung eine besondere Konkretisierung erforderlich ist.

Wir unterscheiden generell zwischen abnutzbaren und nichtabnutzbaren Mitteln.[2] Abnutzbare Mittel gehen in die Leistung ein, so daß sie nach Fertigstellung für eine andere Verwendung nicht mehr zur Verfügung stehen, sondern durch neue ersetzt werden müssen. Nichtabnutzbare Mittel gehen zwar in eine Produktion ein, jedoch stehen sie für weitere Produktionsvorgänge zur Verfügung. Nichtabnutzbare Mittel sind z.B. das Verfahren, der Standort und der Einzugsbereich. Mit einem Verfahren[3] (Verprobungsmethoden) können beliebig viele Produktionsprozesse[4] durchgeführt werden. Ebenso beeinflussen die Produktionsvorgänge nicht den Standort und den optimalen

1) Vgl. Wöhe,G.,Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 11. Aufl., München 1973, S.1
2) Vgl. Spann, O., Fundament der Volkswirtschaftslehre, S. 4 Aufl., Jena 1929, S. 85
3) Vgl. S.9
4) Vgl. S.25ff.

Einzugsbereich[1] (die räumliche Zuständigkeit einer Behörde).

Neben die Forderung nach Wirtschaftlichkeit für nichtabnutzbare Mittel (benutze möglichst viele nichtabnutzbare Mittel) tritt die Forderung nach der Wirtschaftlichkeit für abnutzbare Mittel (benutze möglichst wenig abnutzbare Mittel). So verstößt die Verwaltung gegen die Wirtschaftlichkeit für abnutzbare Mittel, wenn sie zu hohe Bestände an Maschinen oder Material hält und die Arbeitskräfte nicht optimal einsetzt.

Das ökonomische Prinzip ist nicht eindeutig, sondern, wie von Loitlsberger[2] dargelegt worden ist, ein oberstes Prinzip, das, um anwendbar zu sein, in konkrete Unterprinzipien gegliedert werden muß. Erst wenn man Unterformen des Wirtschaftlichkeitsprinzips gewinnt, lassen sich Regeln für den wirtschaftlichen Ablauf von Verwaltungsvorgängen aufstellen. In dem nachstehenden Schema versuchen wir die Erkenntnisse Loitlsbergers analog für die Verwaltung anzuwenden.[3]

In dem Schema[4] befindet sich als Unterform der Wirtschaftlichkeit für nichtabnutzbare Mittel das Prinzip der Verwendung des optimalen Verfahren. Diese Unterform muß noch tiefer gegliedert werden, um praktisch anwendbar zu sein. Denn bisher ist die Kritik an einem für eine bestimmte Aufgabe entwickelten Verfahren meistens zu allgemein. Bezeichnungen wie "schwerfällig", "unschädlich", "zeitraubend" oder aufwendig" sind die Regel. Aussagen dieser Art sind unbefriedigend, sie begnügen sich mit einer pauschalen Kritik, klären

---

1) Vgl. S. 90f

2) Vgl. Loitelsberger, E., Das Wirtschaftlichkeitsprinzip, Analyse und Erscheinungsformen, Wien 1955
3) Vgl. Loitelsberger, E., a.a.O., S.62
4) Vgl. Hüttl, A., Das Wirtschaftlichkeitsprinzip in der öffentlichen Verwaltung. In: 25o Jahre Rechnungsprüfung. Hrsg. vom Bundesrechnungshof Frankfurt a.M. 1964, S. 22o

jedoch nicht die Ursachen des Mangels auf.[1)]

Auswahl und Gestaltung des von der Verwaltung geübten Verfahrens werden der "Erfahrung" überlassen. Es bildet sich kein systematisches Wissen über die Entscheidungsvorgänge. "Erfahrungen" solcher Art lassen sich kaum lehren noch lernen. Eine systematische Analyse der wirtschaftlichen Vorgänge sollte das Verharren in der "Routine" oder der "Verwaltungskunst" ersetzen.

Das Prinzip des optimalen Verfahrens für den Bereich der steuerlichen Betriebsprüfung soll zugleich als Beispiel dienen, nach welcher Methode die genannten anderen Prinzipien konkretisiert werden müssen, um ein ausreichendes Instrumentarium in der öffentlichen Verwaltung zu schaffen.

(1) Vorbereitung der Prüfung[2)]
   a) Problemanalyse
   b) Personalplanung
   c) Terminplanung
   d) Erstellung von Ablaufplänen

(2) Ablauf der Prüfung[3)]
   a) Verknüpfung der Prüfungshandlungen
   b) Intensität der Prüfungshandlungen
   c) Integration der Prüfungshandlungen

(3) Abschluß der Prüfung[4)]
   a) Schlußbesprechung (Verhandlungstheorie)
   b) Betriebsprüfungsbericht (optimale Berichtsform)

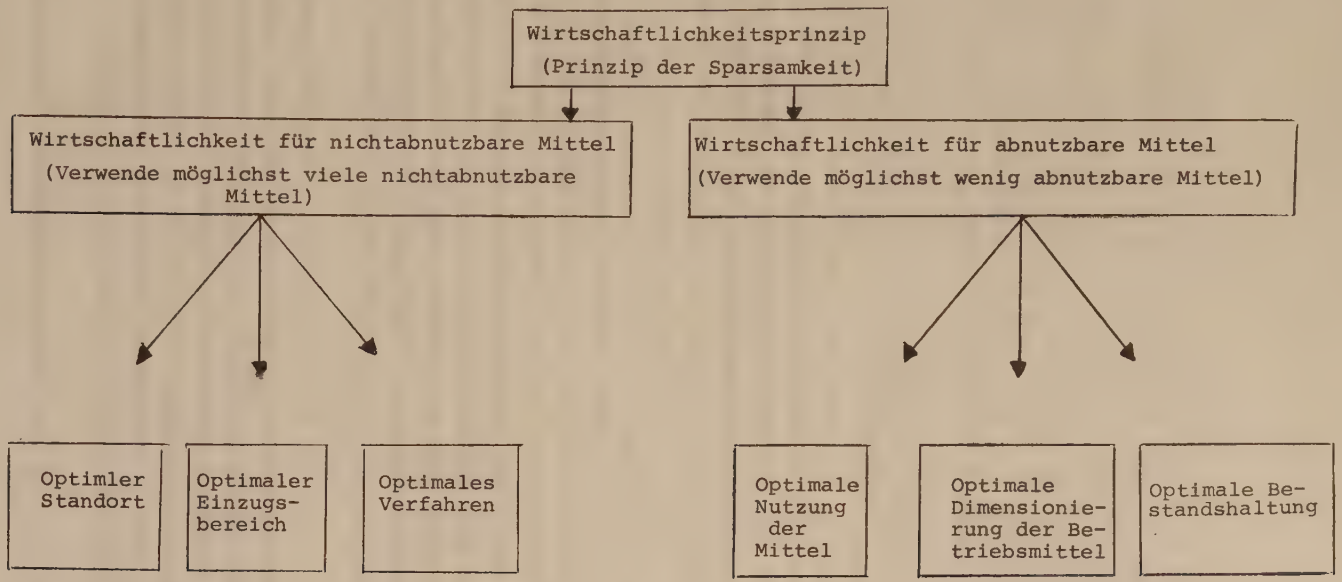
---

1) Vgl. Luhmann, N., Kann die Verwaltung wirtschaftlich handeln?, Verwaltungsarchiv 1960, S. 95 ff.; Winkelmann, H., Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung, ZfhF 1956, S. 557; Winkelmann, H., Begriff und Aufgabe einer Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung, ZfhF 1963, S. 321 ff.

2) Vgl. S. 124ff.

3) Vgl. S. 116ff.

4) Vgl. S. 141ff.


Wirtschaftlichkeitsprinzip
(Prinzip der Sparsamkeit)
Wirtschaftlichkeit für nichtabnutzbare Mittel
(Verwende möglichst viele nichtabnutzbare Mittel)
Wirtschaftlichkeit für abnutzbare Mittel
(Verwende möglichst wenig abnutzbare Mittel)
Optimler Standort
Optimaler Einzugs-bereich
Optimales Verfahren
Optimale Nutzung der Mittel
Optimale Dimensionie-rung der Be-triebsmittel
Optimale Be-standshaltung

Wir unterscheiden innerbetriebliche Maßnahmen zur Erhöhung der Wirtschaftlichkeit und überbetriebliche Maßnahmen, die einen möglichst weitgehenden Erfahrungsaustausch mit anderen Verwaltungen ermöglichen sollen. Im innerbetrieblichen Bereich unterscheiden wir neben den ausführenden und leitenden Funktionen insbesondere den Aufbau und den Arbeitsablauf der Verwaltung.

Die rein ausführenden Funktionen sind von geringer Problematik. Heute ist es relativ leicht möglich, ausführende Arbeit zu messen und zu bewerten. Die REFA-Arbeiten in der privaten Verwaltung sind bereits soweit fortgeschritten, daß auch die Finanzverwaltung von ihnen Gebrauch machen sollte.[1] Die Leitungsfunktion dagegen läßt sich in eine Planungs-Organisations- und Kontrollfunktion gliedern. Im Gegensatz zu den privaten Betrieben hat die Verwaltung nicht die Aufgabe, das Betriebsziel festzulegen. Aber es kann die Fähigkeit zur Leitung an ihrem Erfolg festgestellt werden, die Fähigkeit des Behördenleiters, die Unteraufgaben zu der Oberaufgabe so zu wählen, daß das Ziel, mit dem geringsten Mitteleinsatz erreicht wird. Der Vergleich gleichartiger Finanzämter gibt einen Maßstab für die Tätigkeit des betreffenden Leiters, im Rahmen der ihm zustehenden Entscheidungsfreiheit so zu planen, daß das ihm vorgeschriebene Ziel auf dem wirtschaftlichsten Wege erreicht wird.

Ein weiteres Problem ist die Organisationsfunktion, die vor allem die Auswahl und den richtigen Einsatz der Mitarbeiter umfaßt. Die Kontrollfunktion wird einmal von überbetrieblichen Instanzen (Bundesrechnungshof)[2] und zum anderen durch eine innerbetriebliche Kontrolle wahrgenommen.

---

1) Vgl. Siebrecht-Reuter, G., Aufbau und Erprobung eines Bewertungssystems für Angestelltentätigkeiten in der Industrie, Berlin-Köln-Frankfurt 1969

2) Vgl. S. 33ff.

Den Aufbau der Verwaltung werden wir organisatorisch, personell und sachlich beurteilen. Der organisatorische Aufbau ist eine Frage der richtigen Wahl der Instanzenbreite und Instanzenhöhe.[1] Die Frage der Einstellung, des Einsatzes und der Aus- und Fortbildung werden in einem besonderen Abschnitt dargestellt.[2] Der Einsatz elektronischer Datenverarbeitungsanlagen in der Finanzverwaltung bildet ein Hauptgesichtspunkt für den sachlichen Aufbau.[3]

b) Ursachen für die Unwirtschaftlichkeit in der Verwaltung

Die Bindung der Verwaltung an der Rechtsordnung ist bedeutsam für die Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns. Weniger Gesetze und Durchführungsbestimmungen würden in vielen Fällen ein wirtschaftlicheres Handeln ermöglichen.[4] Das Ideal des Rechtsstaates mit dem Vorbehalt und Vorrang des Gesetzes in der Verwaltung kann fast nur durch gesetzliche Regeln bis in die Einzelheiten verwirklicht werden. Die Verwirklichung des Wirtschaftlichkeitsprinzips bedingt, daß in den gesetzlichen Erlassen auf eine ausführliche Kasuistik verzichtet wird.[5] Rahmengesetze, die die Verwirklichung eines Zieles dem Ermessen der zuständigen Verwaltung überlassen, gefährden leicht den Rechtsstaat und das Prinzip der Gleichmäßigkeit und könnten schließlich mit ihren unentbehrlichen Generalklauseln die Gerichte noch mehr an die Stelle der verantwortlichen Behörden treten lassen. Es ist nicht zweckmäßig, wenn politischen Fragen bei der Behandlung öffentlicher Verwaltungsfragen eine zu große

---

1) Vgl. S. 5
2) Vgl. S. 194 ff.
3) Vgl. S. 241 ff.
4) Vgl. Reuss, H., Zur Diskussion um Rechts- und Verwaltungsreform, Verwaltungsarchiv 1957, S. 61 ff.; Bischofsberger, P., a.a.O., S. 42
5) Zugleich wäre an den Gesetzgeber die Forderung nach einer automationsgerechten Gesetzgebungs- und Verordnungspraxis zu richten. Von der KGSt sind dem Bundesminister der Finanzen eine Reihe von Vorschlägen zur Änderung der Lohnsteuerdurchführungsbestimmungen übersandt worden, um die gesetzlichen Bestimmungen maschinengerecht zu machen, Mitt. KGSt vom 25.6.1962, S. 25; Mitt. KGSt 25.11.1961, S. 81

Bedeutung beigemessen wird, denn die Verwaltung läßt auf die Dauer politische Zielsetzungen nur in ihren höchsten Spitzen zu, während sich die Arbeit nach unten in zunehmendem Maße versachlicht.

In der öffentlichen Verwaltung gibt es, wie in jedem Betrieb, unwirtschaftliche Maßnahmen, die auf Unkenntnis und Indolenz der Mitarbeiter zurückzuführen sind und überall sind es dieselben Maßnahmen, die man dagegen trifft: Schulung, Ausbildung, Erweckung von Initiative und Verantwortungsbewußtsein. Aber wichtiger als diese Gruppe der Unwirtschaftlichkeit ist jene, die ihre Ursache in der Arbeitsorganisation selbst hat,[1] denn diese Unwirtschaftlichkeit ist relativ unabhängig von dem guten Willen Einzelner. Die gleichmäßige Verteilung der Arbeitsvorgänge beruht bereits auf der Unfähigkeit, zwischen wichtigen und unwichtigen Vorgängen zu unterscheiden. So wird alles in Schriftform abgefaßt, jeder Eingang, gleich welcher Art zu einem Vorgang gemacht, um alles einen genau vorgeschriebenen Amtsweg durchlaufen zu lassen.

Eine weitere Gruppe der Unwirtschaftlichkeit ist durch die Gehaltsstruktur bestimmt, die zur Zeit noch von einer gleichen Entlohnung für gleiche Anwesenheit oder gleiches Dienstalter ausgeht[2]. Kaum eine Verwaltung noch ein Beamter haben ein wirksames Interesse daran, ihr Handeln nach dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit auszurichten. Das natürliche Interesse aller Beteiligten wirkt in der Richtung einer möglichst großzügigen Aufgaben- und Ausgabengebarung. Der sparsamste Beamte hat nur Vorwürfe von "innen" und "außen" zu erwarten. Einerseits erhebt die öffentliche Meinung schnell den Vorwurf des Fiskalismus, auf der anderen Seite ist in den letzten Jahren die beamtenrechtliche Haftung wegen unwirtschaftlicher Mittelaufwendung oder -verwendung kaum geltend gemacht worden.[3]

1) Vgl. S. 145 ff.
2) Vgl. S. 187 ff.
3) Vgl. S. 278 ff.

Diesen Tendenzen kann nicht mit unbestimmten Rechtsbegriffen wie "sparsame und wirtschaftliche Verwaltung" oder "notwendige Mittel" begegnet werden. Unser Bemühen sollte deshalb in erster Linie darauf gerichtet sein, außerhalb der Bestimmungen Anreize zur Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit zu schaffen. Der wichtigste Beitrag dazu wäre, die ständige Bildung einer öffentlichen Meinung innerhalb und außerhalb der Verwaltung,[1] denn wir erleben täglich, daß alle Parteien, Verbände und Gruppen nach Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit rufen. Sobald aber einmal eine Maßnahme zu diesem Ziel ergriffen wird, die konkrete Interessen berührt, ist es eben diese öffentliche Meinung, die sich der Verwirklichung der Wirschaftlichkeit entgegenstemmt.

c) Der Wirtschaftlichkeitsbegriff im Haushaltsrecht[2] (§ 7 BHO)

(1) Bei der Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplanes sind die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit zu beachten.
(2) Für geeignete Maßnahmen von erheblicher finanzieller Bedeutung sind Nutzen-Kosten-Untersuchungen aufzustellen.

Diese Bestimmung enthält die Grundregel öffentlicher Haushaltswirtschaft, wie sie bereits in § 26 Reichshaushaltsordnung aufgestellt war. Bei den Kosten-Nutzen-Untersuchungen handelt es sich wie wir zeigen werden nur um ein spezielles Verfahren zur Wirtschaftlichkeitsrechnung.

Im Verhältnis der beiden Ziele zueinander kann die Sparsamkeit als Wirtschaftlichkeit auf der Ebene des Kassenge-

1) Vgl. Die kritischen Stellungnahmen des Bundes der Steuerzahler
2) Vgl. Piduch, E.A., Bundeshaushaltsrecht, Kommentar Stuttgart 1969, § 7 BHO

schehens, die Wirtschaftlichkeit hingegen auf allen Ebenen gesehen werden. Dabei muß das Prinzip der Sparsamkeit jedoch am Prinzip der Wirtschaftlichkeit überprüft werden. Die Begriffe "sparsam" und "wirtschaftlich" sind somit miteinander vereinbar, da in der "Wirtschaftlichkeit" die Sparsamkeit einbegriffen ist und letztere nur zusätzlich in den §§ 9o BHO besonders angesprochen wird.[1)]

Sind Umfang und Qualität der vom Staat zu erbringenden Leistungen festgelegt, so ist die Frage, wie sie bei gegebenen Preisen der Produktionselemente am billigsten bereitgestellt werden können. In der Regel besteht hier eine starre Beziehung zwischen Produktionsmittelaufwand und Leistung ebensowenig wie bei der Güterproduktion der privaten Wirtschaft, vielmehr gibt es zahlreiche Variationsmöglichkeiten. Welche Kombinationen in Frage kommen, kann im allgemeinen nur vom Fachmann des betreffenden Verwaltungszweiges beurteilt werden. Das Parlament und sogar der kompetentere Haushaltsausschuß sind kaum in der Lage festzustellen, ob die günstige Kombination der einzelnen Sach- und Dienstleistungsaufwendungen in Anbetracht der zu erfüllenden Aufgabe vorliegt oder nicht. Die Einsparung einzelner Aufwendungen ist dann sinnlos, wenn sie zur Folge hat, daß die Durchführung der Aufgabe nur in unzulänglicher Weise möglich ist.

---

1) Vgl. Piduch, E.A., a.a.O., § 7 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit bedeutet für Piduch:" Daß mit dem geringstmöglichen Aufwand der größtmögliche Nutzen erzielt wird"; Riethmacher: "Die Prüfung der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit der Verwaltung bedeutet im Grunde nichts anderes als die Beantwortung der Frage, ob und wieweit es einer Verwaltung gelungen ist, bei der Durchführung ihrer Aufgaben mit dem geringstmöglichen Aufwand das Bestmögliche zu erzielen (Verwirklichung des sog. ökonomischen Prinzips)", DöH 1967/68, S. 1o7; Tubusek: "Man kann die Mehrwertsteuer also nicht aus den Rationalisierungsmaßnahmen heraushalten, sondern muß auch hier immer wieder prüfen, wie mit möglichst wenig Aufwand möglichst viel Erfolg erzielt werden kann" StBp 1969, S. 232

Es sollte den einzelnen Behörden ermöglicht werden, im Rahmen der insgesamt zugeteilten Mittel Verschiebungen zwischen einzelnen Ausgabearten vorzunehmen und auf diese Weise eventuelle Schätzungsirrtümer zu korrigieren oder technischen Veränderungen bzw. Preissteigerungen Rechnung zu tragen. Auf diese Weise ist am ehesten die Gewähr für eine optimale Verwendung der Mittel gegeben. Solange an einem starren Plan festgehalten wird, werden die an sich möglichen Einsparungen bei einzelnen Positionen kaum vorgenommen, weil sich die Behörden dadurch keinen Vorteil verschaffen können. Jede Abteilung klammert sich an die einmal erreichte Ausgabenhöhe unabhängig vom tatsächlichen Bedarf, jede Kürzung betrachte sie als einen Prestigeverlust, als eine Schwächung ihrer Position. Wenn nun eine Übertragungsmöglichkeit zwischen den einzelnen Ausgabeposten besteht, so erfolgen die an sich zu hohen Ausgaben wenigstens in der günstigsten Richtung. Zwar besteht für den Fall, daß Übertragungen vorgenommen werden, eine gewisse Vermutung dafür, daß die Mittel im ganzen zu reichlich sind, sollte dies nicht der Fall sein, so wird die betreffende Behörde alles tun, um eine solche Vermutung zu entkräften.[1]

d) Wirtschaftlichkeit in der Planung von Verwaltungsaufgaben

aa) Kosten-Nutzen-Analyse[2]

Da Planungsrechnungen für die Gestaltung zukünftiger Verwaltungsaufgaben eine zunehmende Bedeutung gewinnen, wurde im § 6 BHO die Kosten-Nutzen-Analyse "für geeignete Maß-

---

1) Vgl. Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln in privater Wirtschaft und öffentlicher Verwaltung. Welche Erfahrungen der Betriebswirtschaft können Staat und Kommunen für die wirtschaftliche Gestaltung ihrer Verwaltung und deren Ausgaben übernehmen?, Gutachten erstattet im Auftrage des Bundesministers der Finanzen, Göttingen 1958

2) Vgl. Elsholz, A., Cost-Benefit-Analysis, Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik 1967, S. 286; Dorfmann, R., Measuring Benefits of Government Investments, Washington 1965, S. 8; Eichhorn, P.,Ludwig,G., Quantitative Planungstechniken zur Rationalisierung staatlicher Entscheidungen, DöH 197o, S. 7

nahmen von erheblicher finanzieller Bedeutung" verankert. Dieses neue Instrument, dessen Anwendung vielfach "immer noch mehr eine Kunst als eine Wissenschaft"[1] ist, stellt eine Wirtschaftlichkeitsrechnung dar, die somit auch alle theoretischen und praktischen Schwächen enthält, die derartige Berechnungen aufweisen. Zweck der Kosten-Nutzen-Analyse ist, das intuitive Handeln der Verwaltung durch ökonomisch-rationale Kriterien zu ersetzen. Praktisch geht es darum, im überschaubaren Bereich einzelner Projekte oder ganzer Verwaltungszweige den Gegenwartswert aller Nutzen abzüglich aller Kosten unter Beachtung bestehender Beschränkungen zu maximieren. Formal läßt sich dieser Sachverhalt wie folgt veranschaulichen. Gehen wir von einem bestimmten Projekt in den Perioden (t = 1,2,...,n) und Nutzen in Höhe von N_1, N_2, ..., N_n aus, so beträgt bei konstanten Kapitalkosten der diskontierte Gegenwert aller zukünftigen Nutzen

$$N = \sum_{t=1}^{n} \frac{N_t}{(1+i)^t}$$

Verursacht dieses Projekt in den Perioden (t = 1, 2...,n) die Kosten K_1, K_2....K_n, dann läßt sich der Gegenwartswert aller zukünftigen Nutzen ausdrücken durch:

$$K = \sum_{t=1}^{n} \frac{K_t}{(1+i)^t}$$

Definiert man den erwarteten Nettonutzen als Differenz von N und K, so gibt

$$N - K = \sum_{t=1}^{n} \frac{N_t}{(1+i)^t} - \sum_{t=1}^{n} \frac{K_t}{(1+i)^t}$$

Im Rahmen einer langfristigen Planung umfaßt eine Kostenanalyse folgende Aspekte:[2]

(1) Charakterisierung des Problems

(2) Aufzeigung von Handlungsalternativen

---

1) Senf, P., Die Reform der öffentlichen Haushaltsgebarung zur Erhöhung der Transparenz, Schriften des Vereins für Sozialpolitik, NF Bd 52, Berlin 1969, S. 158.

2) Vgl. Fisher, E., The Role of Cost-Utility-Analysis in Programm Budgeting. In: Programm Budgeting, Cambridge, Mass. 1965, S. 76 f.

(3) Auswirkungen der einzelnen Handlungsalternativen in Bezug auf verschiedene Zeitphasen, wobei sich die Zahl der Variablen zwangsläufig erhöht
(4) Häufige Überprüfung des Modells auf seine Anwendbarkeit
(5) Ergänzung der quantitativen Methoden durch qualitative Analysen

Als Entscheidungskriterium gilt nun, daß die öffentliche Hand eine Planung nur dann verwirklicht, wenn der Nutzen größer ist als Null. Die praktische Anwendbarkeit dieses einfachen Modells ist begrenzt. Neben der bekannten Problematik[1] des richtigen Kalkulationszinsfußes, der Berücksichtigung der Opportunitätskosten, den Zurechnungsschwierigkeiten und der generellen Unsicherheit kommt als Besonderheit in diesem Anwendungsbereich noch hinzu, daß auch die direkten Kosten und Nutzen nur selten vom Markt bestimmte quantifizierbare Größen sind. Angesichts dieser technischen und theoretischen Schwierigkeiten erscheint die Auffassung, daß sich dieses Konzept ähnlich revolutionär auswirken werde, wie seinerzeit das Keynes'sche System, wohl nicht haltbar.[2]

Der Wert dieser Systemanalyse liegt weniger in ihren quantitativen Ergebnissen, als vielmehr in der Notwendigkeit, die Projekte nicht isoliert, sondern im Zusammenhang mit ihren Alternativen kritisch zu durchdenken. Ihr Anliegen ist es, wenigstens in gewissem Umfang marktwirtschaftliche Elemente in den öffentlichen Sektor einzubauen und dadurch den Entscheidungsprozeß ökonomisch gestalten zu helfen. "Die Vermeidung des Schlechtesten, wo man das Beste nicht erreichen kann, ist keine so unbedeutende Aufgabenstellung".[3]

---

1) Vgl. Haberstock, L., Zum Ansatz des Kalkulationszinsfußes vor und nach Steuern in investitionstheoretischen Partialmodellen, ZfbF 1970, S. 510 ff.; Schwarz, H., Optimale Investitionsentscheidungen, München 1967; Schneider E., Wirtschaftlichkeitsrechnung, 8. Aufl., Tübingen, Zürich 1968
2) Vgl. Hall, P.Labor's New Frontiers, London 1964, S. 173
3) Wildarsky, R., The Political Economy, Public Administration Review 1966, S. 298

bb) Planning-Programming-Budgeting-System[1)]

In diesem Zusammenhang sei ferner auf ein analytisches System zur Wirtschaftlichkeitsrechnung hingewiesen, das Planning-Programming-Budgeting-System (PPBS), mit dem versucht wird, die Effizienz des Einsatzes öffentlicher Mittel zu verbessern, indem mit der Zuweisung der Mittel die jeweilige Verwaltung zur Quantifizierung der Entscheidungskriterien angehalten wird, um unklare Wertvorstellungen durch sachbezogene Nutzen-Kosten-Analysen zu ersetzen.

Macht heute ein Ressort Neuanforderungen in größerem Umfange geltend, so versucht das Finanzministerium in langwierigen Verhandlungen mit den Ressorts die einzelnen Positionen den verfügbaren Mitteln anzupassen. Das "Planning-Programming-Budgeting-System" dagegen vollzieht den Plan umgekehrt, "von oben nach unten" und lehnt sich somit an die Führungsmethoden des "Management by Objectives" an, bei dem den nachgeordneten Stellen operationale Ziele vorgegeben werden.[2)] Aus den Alternativprogrammen der verschiedenen Ressorts wird ausgehend von den durch das Parlament festgelegten Zielen das wirtschaftlichste ausgewählt. Um eine Vergleichbarkeit der Programme zu erreichen, müssen alle dieselbe Struktur besitzen:

---

1) Reinermann, H., Mit PPBS kontra Parkinson, VW 1968, S. 42; PPBS bedeutet: Planning = Erstellung von Alternativplänen hinsichtlich der finanziellen Auswirkungen, Programming = Auswahl der bestimmten Alternativen, Budgeting = Hinweis auf den Staatshaushalt; Reinermann, H., Die Verwaltung 1969, S. 192 ff.

2) Vgl. Fiertz, A.L., Management by Objectives, Management Enzyklopädie, Bd. 4, München 1971, S. 257; Odiorne, G.S., Management by Objectives, München 1967

Beispiel der Finanzverwaltung

Haushaltsplan

Verbesserung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung

(Operationalisiert durch die steuerliche Betriebsprüfung)

1. Alternative

1 Erhöhung der Zahl der Betriebsprüfungen
11 Ausbau von Großbetriebsprüfungsstellen
111 Einsatz von Spezialprüfern

2. Alternative

2 Errichtung von Steuerrechtsdokumentationen
21 Verbesserung der Richtsatzsammlungen und Kontrollmitteilungen
211 Erfassung der "Außensteuerfälle"

Für diese Aufgabe benötigt man besondere Planungsstäbe, die genügend Abstand, Überblick und Zeit haben, um vorausschauende und schöpferische Planungsarbeit zu leisten. Die Aufgabe der Planungsreferate bestünde in der Durchleuchtung der Tätigkeit des jeweiligen Ressorts, die zunächst einmal darstellen müsste, welches Leistungsangebot die Verwaltungseinheit erbringt[1] und die Alternativprogramme auszuarbeiten hätte, die mit der Inanspruchnahme von weniger Ressourcen zum gleichen Erfolg führen. Im einzelnen müßte der Planungsstab folgende Daten von der Verwaltung erhalten bzw. selbst erheben:

(1) eine schriftliche Formulierung der Ziele
(2) Angabe der benötigten Mittel
(3) zusätzliche Alternativprogramme
    (a) Effektivität und Zeitbedarf der Alternativprogramme
    (b) Prämissen, auf denen die vorgeschlagenen Programme aufbauen,
    (c) die Unsicherheit hinsichtlich der Effizienz und Verwirklichung der ausgewählten Programme

---

1) Vgl. Fischer-Menshausen, H., Mittelfristige Finanzplanung im Bundesstaat. In: Problem der Haushalts- und Finanzplanung, Schriften des Vereins für Sozialpolitik, NF Bd 52, Berlin 1969, S. 56 ff.

(4) Kontrolle der Verwirklichung der Ziele

Problematisch bleibt auch bei diesem neuen Verfahren der Versuch einer Anwendung der "Nutzen-Kosten-Analyse". Die Aufteilung öffentlicher Mittel auf die verschiedenen Bereiche mit ihren unterschiedlichen Zielen vermag auch das PPBS nicht zu lösen. Der Vorteil dieses Verfahrens liegt jedoch darin, daß die Verwaltung die Aufstellung des Haushalts nicht als abgeschlossenen Vorgang ansieht, sondern als einen endlosen Rückkoppelungsprozeß mit dem Ziel einer "besseren" Mittelaufteilung.[1)]

cc) Netzplantechnik und Verwaltungsprozeß

Die Netzplantechnik[2)] wurde entwickelt, um Projekte, die in bezug auf Termine fixiert sind, zu analysieren, zu planen und zu kontrollieren. Da die Projekte jedoch nicht nur Sukzessivoperationen, sondern auch Simultanoperationen aufweisen, bedient man sich graphischer Methoden um eine weitgehende Transparenz des gesamten Vorgangs zu ermöglichen. Einer der wesentlichen Vorzüge dieses Verfahrens ist die Herausarbeitung des sogenannten kritischen Weges. Dieser kritische Weg setzt sich aus der Aufsummierung jener Zeiten der Sukzessivvorgänge zusammen, welche für den Gesamtzeitraum, in dem das Projekt abläuft, determinierend sind. Wird ein Termin gesetzt, so vermag der Netzplan zu zeigen, ob er im Rahmen der zur Verfügung stehenden Möglichkeiten eingehalten werden kann oder nicht. Das Vorhandensein von Engpässen und Überkapazi-

1) Vgl. Stolber, W.B., Effizienz in der öffentlichen Wirtschaft. In: Jahrbuch für Sozialwissenschaften 1968, S.387; Kirsch, G., Zur logischen Struktur des Problems einer Rationalisierung der Entscheidungsfindung auf der Regierungsebene. In: Erster Bericht zur Reform der Struktur von Bundesregierung und Bundesverwaltung, Bonn 1969

2) Vgl. Albach, H., Entwicklung und Aufgaben der Unternehmensforschung, WPg 1965, S. 113 ff.; Böcker, F., Dichtl, E., Penzkofer, P., Netzplantechnik und Jahresabschlußprüfung, Frankfurt a.M. 1970; Mertens, P., Netzwerktechnik als Instrument der Planung, ZfB1964, S. 382 ff.; Thumb, N., Grundlagen und Praxis der Netzplantechnik, München 1968

täten wird durch die Feststellung des sogenannten negativen und positiven Schlupfes signalisiert.

Dieser Sachverhalt ist in den Systemen des PERT (= programm evaluation und review technique) des CPM (= critical path method) sowie des RAMPS (= Resource Allocation and Multi Project Scheduling) realisiert. Das Hauptproblem der Netzplanerstellung liegt in der Bestimmung der Zeiten für die entsprechenden Operationen. Diese Ermittlung wird im Prinzip durch Schätzungen erreicht, die allerdings im Hinblick auf ihre Wahrscheinlichkeit erhebliche Probleme aufwerfen.

Diese kurze Darstellung wurde durchgeführt, um die zahlreichen Parallelen die zwischen der Projektplanung und der Planungsvorhaben innerhalb der Verwaltung bestehen, aufzuzeigen. Insbesondere eignet sich die Netzplantechnik zur Erfassung komplexer Vorgänge und der damit verbundenen Feststellung von Engpässen und Überkapazitäten mit Hilfe der EDVA. Als Hauptansatzpunkt der Netzplantechnik in der Verwaltung kann man die Notwendigkeit der Wahrnehmung bestimmter Termine - legislative Termine, finanzielle Termine und technologische Termine - ansehen.

3. Entscheidungen innerhalb der Verwaltung

Der Entscheidungsprozeß umfaßt drei Stufen: Die Erfassung aller Alternativen, die Bestimmung aller Konsequenzen und die Bewertung dieser Konsequenzen. Es ist jedoch kaum möglich, daß der Einzelne alle seine Alternativen mit ihren Konsequenzen kennt; darin liegt eine wesentliche Abweichung der Realität von dem Modell.[1)]

Je größer eine Verwaltung ist, desto notwendiger ist es, eigene Akten, Büchereinen und Dokumentationszentralen einzu-

1) Vgl. Bidlingmaier, J., Zielkonflikte und Zielkompromisse im unternehmerischen Entscheidungsprozeß, Wiesbaden 1968; Wild,B., Zur Problematik betriebswirtschaftlicher Entscheidungskriterien BFuP 1969, S. 65 ff.; Gäfgen,G., Theorie der wirtschaftlichen Entscheidung, Tübingen 1963

richten. Das "Gedächtnis" aller Teilnehmer genügt den Organisationsbedürfnissen nicht, denn wenn ein Teilnehmer die Verwaltung verläßt, verliert die Organisation diesen Teil ihres "Gedächtnisses". Was für die Teilnehmer einfach eine Sache der Gewohnheit ist, muß die Organisation zur Instruktion neuer Mitglieder aufzeichnen. Als Speicherstelle von Informationen dienen Registraturen, Korrespondenzordner, Büchereien, Kommentare. Sie werfen selbst eine Reihe von Organisationsproblemen auf, z.B. Fragen der Klassifikation, Anordnung und der Auswahl der Information.[1)]

Barnard[2)] hat gezeigt, daß die Entscheidungen, die eine Person als Mitglied einer Organisation trifft, häufig von ihrer persönlichen Auffassung abweicht. Typisch für diese Tatsache sind etwa folgende Redewendungen: "Wenn es mein Unternehmen wäre, würde ich die Rechtsprechung anders interpretieren", oder "Ich glaube, die Lage verlangt eine andere Beurteilung, aber ich besitze keine Entscheidungsbefugnis".

Oftmals sind Mitarbeiter bereit, Entscheidungen "im Interesse" der Organisation zu treffen, da eine Vielzahl von Faktoren sie mit der Organisation verbindet. Außerdem bietet eine wachsene Organisation höhere Gehälter, größere Machtstellung, Beförderung und Gelegenheit, Verantwortung zu übernehmen. Eine Aufgabe kann unter dem der Angemessenheit (mit gegebenen Mitteln ein optimales Ziel erreichen) oder unter dem Gesichtspunkt der Leistungsstärke (ein gegebenes Ziel

---

1) Vgl. Wittmann, W., Information, HdO, Sp. 699 ff.; Kramer, R., Information und Kommunikation, Berlin 1965; Kloidt, H., Information und Dokumentation im Betrieb, HdB, 3. Aufl., Bd 2 Stuttgart 1958, Sp. 2805 ff.; Blohm, H., Die optimale Gestaltung des innerbetrieblichen Berichtswesens, NB 1960, S.1 ff.; Rieger, H., Zu einigen Fragen des Aufbaus betrieblicher Informationsstellen, NfD 1960, S. 129 ff.; Pietsch, J., Die Information in der industriellen Unternehmung, Köln und Opladen 1964; Mertens, P., Betriebliche Dokumentation und Information, Meisenheim am Glan 1965; Batram, P., Die innerbetriebliche Kommunikation, Berlin 1969

2) Vgl. Barnard, C.J., Organisation an Management, Cambridge Mass. 1948, S. 11

mit minimalen Mitteln) betrachtet werden.[1]

Die Mitarbeiter die sich mit einem Teilziel identifizieren,[2] neigen dazu, ihre Organisation auf "Angemessenheit" zu beurteilen. Sie beachten dabei nicht, daß es keine wissenschaftliche Grundlage für die Aufstellung sog. "Minimalstandards" der Verwaltung geben kann, bevor man weiß, welche Mittel zur Verfügung stehen und welche Kürzungen in anderen Bereichen die Verstärkung des eigenen verursachen würde. Fast jeder Jahresbericht öffentlicher Verwaltungsstellen schließt mit der Forderung nach Verstärkung des Personals, weil der Arbeitsanfall zugenommen habe. Nun liegen aber zwischen voller Angemessenheit und Unangemessenheit viele Stufen.

Neben die formalen Methoden der Entscheidung von Meinungsverschiedenheiten durch Einigung (Schlußbesprechung) oder auf dem Dienstweg treten eine Fülle von Techniken des Sich-Durchsetzens in der Verwaltung.[3] Man wird deshalb mehr Verständnis für die nur taktischen Verhaltenskonzeptionen der Verwaltungsangehörigen aufbringen müssen.[4] Scherzen während der Zusammenarbeit dient auf unbemerkte Weise dem Abbau von Spannungen. Buchstabengetreue Pedanterie hat eine latente Funktion für die Verdrängung von Angst bei riskantem Handeln. Kollegiale Gleichheit dient indirekt der Beschränkung des Aufstiegs. Beschwerdemöglichkeiten dienen nicht nur der Gerechtigkeit und der Beseitigung von Mißständen, sondern auch dem Abbau von Verärgerungen, die andere Ursachen besitzen können. Zahlreiche Begründungsfloskeln, z.B. das "Gleichheitsargument" oder das Prinzip der "Interessenabwägung" sind ambivalent in dem Sinne, daß sie entgegengesetzte Entscheidungen gleichzeitig begründen könnten und dadurch das Entscheiden erleichtern. Manche unentbehrliche Hilfsmittel

---

1) Vgl. S.7
2) Vgl. Mayntz, R., Organisationsziel, HdO, Sp. 1255 ff.
3) Vgl. Flanders, A., Konflikt und Kooperation, Frankfurt a.M. 1968; Kellner, W., Der moderne soziale Konflikt; seine Ursachen und seine Überwindung im Betrieb, 2. Aufl., Stuttgart 1968
4) Vgl. Jrle, M., Führungsprobleme, psychologische, HdO, Sp. 583 ff.

wie Sekretärinnen, Büroeinrichtungen, Wagen, haben neben ihrem Zweck eine dekorative Funktion und geben dadurch wichtigen Personen Distanz, Überlegenheit und Entscheidungsfreiheit.[1)]

Versucht man, die allgemeinen Züge der Verwaltung aufzudecken, dann zeigt sich, daß die Verwaltung mehrere Grenzen hat: zur Politik, zur Öffentlichkeit und zum eigenen Personal. Die Verwaltung prüft nach ihren Richtlinien, die "Realisierbarkeit": sie bewirkt, daßpersönliche Wünsche prominenter Politiker nicht ohne weiteres in die Entscheidungen eingehen. Auch können Mitglieder der Verwaltung nicht aus politischen Gründen entlassen werden. Ihre persönlichen Interessen werden im Dienstbereich nach Möglichkeit neutralisiert und zahlreiche Einrichtungen wie Dienstethos, Kontrolle und Rechtsvorschriften verhindern eine allzu persönliche Färbung der Entscheidungen.[2)] Die Öffentlichkeit ist z.B. in mehrere Interessenlager (Bund der Steuerzahler) gespalten, die keineswegs harmonisch auf die Verwaltung einwirken. Und auch die Personalbeziehungen innerhalb der Verwaltung, sind differenziert nach aktuellen und potentiellen Mitgliedern und nach einzelnen Mitgliederarten.

4. Die Leistungserstellung innerhalb der Verwaltung

a) Produktionsfaktoren und Produktionsprozeß

Die Ausgangsbasis unserer Betrachtung bildet das im Rahmen der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre ermittelte System der Produktionsfaktoren:[3)] objektbezogene Arbeit, Betriebs-

1) Vgl. Irle, M., Soziale Systeme, Göttingen 1963; Malewski, A., Verhalten und Interaktion, Tübingen 1967, Dahrendorf, R., Sozialstruktur des Betriebes, Wiesbaden 1959,; Luhmann, N., Funktionen und Folgen formaler Organisation, Berlin 1964; von Friedeberg, L., Soziologie des Betriebsklimas, Frankfurt a.M. 1963

2) Vgl. S.278 ff.

3) Vgl. Gutenberg, E., Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd I, Die Produktion, 18.Aufl.,Berlin-Heidelberg-New York 1971, S. 3; Wöhe, G., Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 11. Aufl.,München 1973, S. 61 ff.

mittel, Werkstoffe, dispositive Arbeit. Für den Bereich der Verwaltung ergeben sich dabei folgende Modifikationen.

Einmal läßt die "Personalunion" zwischen dispositiver und ausführender Arbeit für den Bereich der Verwaltung eine isolierte Betrachtung des Produktionsfaktors Arbeit kaum zu. Zwar gehören alle Anlagen, die die technischen Voraussetzungen zur Leistungserstellung bilden, zu den Betriebsmitteln; nicht eindeutig dagegen ist die Zuordnung der Formulare, die sowohl zu den Betriebsmitteln (technische Voraussetzung) als auch zu den Werkstoffen (Bearbeitung und Verarbeitung) gerechnet werden könnten. Eine Einordnung unter die Betriebsmittel erscheint uns zweckmäig, weil jedes Formular feste Verwendungsregeln besitzt. Geht man von der Überlegung aus, daß alle Werkstoffe durch die Be- und Verarbeitung ein Bestandteil des erstellten Produktes werden, so kann man die "Information" als Werkstoff betrachten.

Aus den unterschiedlichen Darstellungen der Verwaltung als Produktionsprozeß[1] bevorzugen wir die Einteilung von Pietsch,[2] - der vom Grundprinzip der elektronischen Datenverarbeitung ausgeht - und belegen sie durch praktische Beispiele aus dem Bereich der Betriebsprüfung: Informationssammlung(Aktenergänzung), Informationsbearbeitung (Prüfungstätigkeit), Informationsauswertung (Mehrergebnis, Richtzahlenermittlung).

b) Die Kostenarten der Verwaltung

Für unsere Untersuchung unterscheiden wir zwischen Bestands- und Nutzungskosten. Die Bestandskosten werden durch das Vorhandensein der Verwaltungsmittel, der Arbeitskräfte und der

1) Vgl. Stefanic-Allmayer, K., Allgemeine Organisationslehre, Wien, 195o, S. 122; Langen,H., Der Betrieb als Regelkreis. In: Organisation und Rechnungswesen, Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 65. Geburtstag, hrsg. von Erwin Grochla, Berlin 1964, S. 15o ff.

2) Vgl. Pietsch, M., Die Automation in der betriebswirtschaftlichen Verwaltung, Köln und Opladen 1959, S. 11 ff.

Information verursacht. Die Kosten des Informationsbestandes wurden in der Literatur bisher nur sehr wenig beachtet, da eine quantitative Erfassung der Speicherplätze (menschliches Gehirn, Formulare, elektronische Speicheranlagen) große Probleme aufwirft.[1] Wird ein Informationskomplex durch einen neu hinzugekommenen in seiner Bedeutung eingeschränkt, so taucht die Frage auf, ob die Beschaffungskosten der Information mit den Kosten der Wertminderung identisch sind.

Die Nutzungskosten gliedern sich entsprechend in die Kosten der Verwaltungsmittel-, der Arbeits- und der Informationsnutzung. Die Verwaltungsmittelnutzung resultiert einmal aus einer "Substanznutzung" und zum anderen aus dem "Energieverbrauch". Die Nutzung der menschlichen Arbeitsleistung ist dadurch gekennzeichnet, daß nur in Ausnahmefällen zu den Bestandskostenarten noch zusätzliche Kostenarten anfallen. Dieswäre z.B. der Fall, wenn Betriebsprüfer aufgrund ihrer "Erfolgsmeldungen" eine "Prämie" erhalten würden.[2] Ein besonderes Problem liegt in der Ermittlung der Nutzungskosten des Informationsbestandes. Bei der Inanspruchnahme einer Information bleibt der ursprüngliche Informationsgehalt unverändert, so daß sie "keinen" Kostencharakter besitzen.

c) Verfahren der Leistungsmessung

Zur Beurteilung einer Verwaltungsleistung ist eine "duale Messmethode" möglich.[3] Eine Verwaltungsleistung ist entweder brauchbar oder sie ist es nicht. Sie kann deshalb unbrauchbar

1) Vgl. Mag, W., Die quantitative Erfassung der Kommunikationsstruktur und ihre Bedeutung für die Gestaltung der Unternehmensorganisation, ZfbF 197o, S. 22 ff.; Wild, J., Informationskostenrechnung auf der Grundlage informationeller Input-, Output- und Prozeßanalysen, ZfbF197o, S. 218; Hirsch, E., Informationswert und -Kosten und deren Beeinflussung, ZfbF 1968, S. 67o ff.; Schulz, A., Gedanken zu einer Informationsbetriebslehre, ZfB 197o, S. 91 ff.; Teichmann, H., Zum Wert und Preis von Informationen, ZfB 1973, S. 373 ff.
2) Vgl. S.170
3) Vgl. Adam, A., Messen und Regeln in der Betriebswirtschaft, Würzburg 1959, S.11

sein, weil sie nicht notwendig oder weil sie nicht genau ist. Die Parameter, die zur Leistungsmessung benötigt werden, sind die produzierten Leistungen und die für die Realisierung sich ergebende Zeitbegrenzung.[1] Zwischen Zeitablauf und Verwaltungsleistung besteht eine starke Verknüpfung, der Zweck der Messung ist daher die Beantwortung der Frage: "welche Zeit wird für eine bestimmte Einheit benötigt?"

Das Hauptproblem der Leistungsmessung beruht darauf, daß es sich in der Regel um eine Verknüpfung meherer Leistungsarten handelt und sich ein "Stückmaß" nur sehr schwer ermitteln lassen dürfte. Das Verfahren der Leistungsmessung, das die Beziehung zwischen der Zeiteinheit und dem"erzeugten Stück" herstellt, ist für die Verwaltung nicht geeignet, weil solche "Stücke" in der Verwaltung zu heterogen sind. (Prüfung von Groß-Mittel-und Kleinbetrieben). Als weitere notwendige Modifikation ergibt sich der Ersatz des "Stück-Begriffes" durch die Arbeitsfolge. In der grundlegenden Arbeit von Birn, Crossan und Eastward wurde erstmals die Methode des "Time measurement" auch in der Verwaltung angewandt.[2]

Die Verknüpfung der Parameter ist einmal durch die Entstehung von Wartezeiten und zum anderen durch die Notwendigkeit der Zwischenlagerung der auf Formulare festgehaltenen Information (Einkommensteuererklärung) gekennzeichnet.Die Wartezeiten können aus zwei Ursachen abgeleitet werden: die Vorleistungen wurden unwirtschaftlich erbracht oder die vorhandenen Mittel waren zu knapp. Bei der Zwischenlagerung taucht insbesondere das Problem der Verjährung auf.

Die Möglichkeit der Beseitigung des Engpasses ist nach der Ausbildung der Mitarbeiter verschieden. Während bei den

---

1) Die Bedeutung der Zeit wurde bisher nicht genügend beachtet, vgl. jedoch Linhardt, H., Grundlagen der Betriebsorganisation, Essen 1954, S. 162 (sogar schon bei Theophrast im 4. Jahrh. "Zeit ist eine kostbare Ausgabe", zit. nach Büchmann, G., Geflügelte Worte, Stuttgart 1956, S.298)

2) Vgl. Birn, S.A., Crossan, R.M., Eastward R.W., Wege zur Senkung und Kontrolle der Verwaltungskosten, Berlin 1964

Branchenprüfern nur eine Neueinstellung oder eine Verlagerung der Arbeitszeit als Gegenmaßnahme möglich ist, kann der Engpaß bei vielseitig ausgebildeten Prüfern durch Ausgliederung der Arbeitsfolgen an Spezialprüfer beseitigt werden.

d) Anpassungsformen der Verwaltung [1]

Die bisherige Betrachtung stützte sich vorwiegend auf einen gegebenen Aufbau und gleichbleibende Leistung der Verwaltung. Bei der Untersuchung der möglichen Veränderungen ergeben sich zunächst drei Arten, die sich im Hinblick auf Leistung und Aufbau in einer Matrix darstellen lassen.

Art der Veränderung	Leistungsveränderung	Aufbauveränderung
I	1	o
II	o	1
III	1	1

Intensitätsmäßige und zeitliche Anpassung (I)

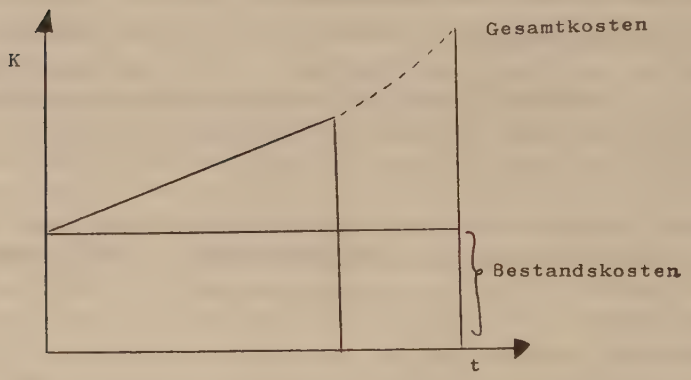
Grob betrachtet ist das quantitative Ergebnis der beiden Anpassungsformen gleich, da durch die Änderung der Relation zwischen Zeit und Quantität eine größere oder geringere Leistung bei gleicher Struktur zustandekommt. [2]

(1) Die intensitätsmäßige Anpassung beruht auf einer Veränderung der Arbeitsfolge und Arbeitszeit je Einheit
(2) die zeitliche Anpassung hingegen behält die Relation zwischen Arbeitsfolge und Arbeitszeit je Einheit bei, variiert jedoch das Verhältnis zwischen der Gesamtzeit und der Summe der Arbeitszeit je Einheit.

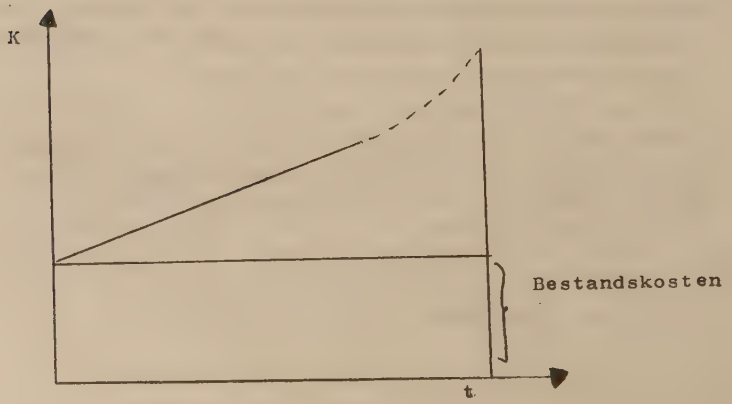
---

1) Vgl. Gutenberg, E., Grundlagen, a.a.O., Bd I, S. 356 ff.
2) Vgl. Kilger, W., Produktions- und Kostentheorie, Wiesbaden 1958, S., Wöhe, G., Einführung, a.a.O., S. 361 ff.

Zu 1: Unter der Voraussetzung linearer Kostenverläufe bedeutet die Vermehrung der Arbeitsfolgen in der gleichen Zeit eine "Verzerrung" der Kosten

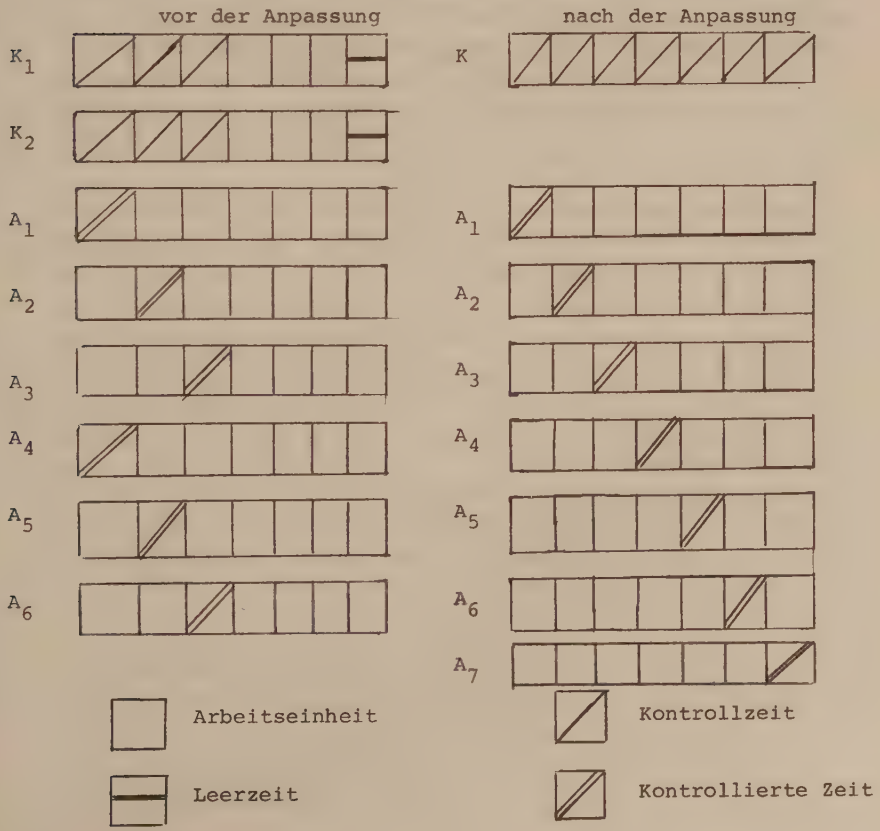


Zu 2: Unter der Voraussetzung linearer Kostenverläufe bleiben die Kosten für die einzelnen Arbeitsfolgen gleich, da sie nach wie vor in der gleichen Zeiteinheit verrichtet werden. Erst ab einer bestimmten Schwelle kann durch Ermüdungserscheinungen und Fehlleistungen eine Progression eintreten.



Strukturelle Anpassung (II)

Unter dieser Anpassungsform verstehen wir eine Strukturänderung ohne gleichzeitige Leistungsänderung. Die strukturelle Anpassung kann z.B. eine Neuverteilung der Aufgaben und die Veränderung des Verhältnisses zwischen Programmierarbeit und tatsächlichen Programmierung umfassen. Dieser Tatbestand läßt sich am folgenen Rationalisierungsbeispiel erläutern. Anpassungsbasis sind zwei Arbeitsgruppen mit je einer kontrollierenden Tätigkeit (K_1 und $K_{2)}$ und je drei ausführenden Tätigkeiten (A_1, A_2 ... A_6). Die Kontrolle vollzieht sich für alle drei ausführenden Tätigkeiten gleich und die Kontrollabteilung ist in beiden Fällen auch noch mit ausführender Tätigkeit befaßt.



Geht man davon aus, daß die Kosten der Ausführungstätigkeit in der Regel niedriger sein werden als die der Kontrolltätigkeit, so kommt es zu einer Verringerung des Gesamtkostenniveaus. Die strukturelle Anpassung ermöglicht es, daß durch Hinzunahme eines Ausführungselements ein Kontrollelement wegfällt und die Leerzeit reduziert wird.

Quantitative Anpassung (III)

Bei dieser Anpassungsform werden sowohl Leistung als auch Struktur variiert.[1] Werden Verwaltungsbereiche stillgelegt und notwendige Arbeiten von Dritten erledigt (EDV), so handelt es sich um einen Abbau der Leistungseinheit; werden dagegen Informationen, die bisher von Dritten bezogen wurden, durch Schaffung einer entsprechenden Abteilung selbst erstellt (EDV), so sprechen wir vom Ausbau der Leistungseinheiten.

---

1) Vgl. Gutenberg, E., Grundlagen Bd. I, a.a.O., S. 38o

B. Zur Aufgabenstellung und Organisation der dargestellten Verwaltungen

I. Der Bundesrechnungshof

1. Die staatsrechtliche Stellung des Bundesrechnungshofs und die Entwicklung der Rechnungsprüfung

Die Kontrolle des Haushalts wird von selbständigen Prüfungsbehörden durchgeführt,[1] auf Landesebene sind dies die Landesrechnungshöfe, auf Bundesebene der Bundesrechnungshof in Frankfurt. Der Bundesrechnungshof unterscheidet sich von den übrigen obersten Bundesbehörden u.a. wegen seiner langen Tradition, seiner institutionellen Garantie im Grundgesetz und seiner Unabhängigkeit von tagespolitischen Konstellationen. Seine besondere Aufgabenstellung bringt es mit sich, daß die übrigen Behörden seine Tätigkeit mit zuweilen kritischer Aufmerksamkeit, die breite Öffentlichkeit in der Regel mit wohlwollendem Interesse verfolgen.

Die Frage nach der staatsrechtlichen Einordnung des Bundesrechnungshofes zur traditionellen Dreiteilung der Gewalten ist bisher Gegenstand lebhafter Auseinandersetzungen gewesen.[2] Zwar ist der Bundesrechnungshof ein Staatsorgan, das nach dem Grundgesetz zwingend eingerichtet werden muß, jedoch kommt ihm die Stellung eines obersten Verfassungsorgans nicht zu, da er nicht in den staatlichen Willensbildungsprozeß eingreifen kann.[3] In seiner staatsrechtlichen Stellung ist

---

1) Vgl. Gesetz über die Einrichtung und Aufgaben des Bundesrechnungshofes vom 27.11.1950, BGBl I, S. 765; Vialon, F.K., Streitfragen der öffentlichen Finanzkontrolle, FA.1962, S.11.

2) Vgl. Fuchs, A., Wesen und Wirken der Kontrolle, Tübingen 1966, S. 17; Beckensträter, F., Die Stellung der Rechnungshöfe im System der Dreiteilung der Staatsgewalt, Diss., Frankfurt 1961; Haaser, F., Die Rechnungshöfe und ihre Beziehung zu Exekutive und Legislative, DöH 1954, S. 115 ff.; Weichmann, H., Die Stellung der Rechnungshöfe im organisatorischen Aufbau der Staatsgewalt, Deutsches Verwaltungsblatt 1953, S. 745 ff.

3) Vgl. Art. 114 Abs. 2 S. 1 GG; Klein, F., Die institutionelle Verfassungsgarantie der Rechnungsprüfung. In: 250 Jahre Rechnungsprüfung, hrsg. vom Bundesrechnungshof, Frankfurt a.M. 1965, S. 140

der Bundesrechnungshof Hilfsorgan nicht nur des Bundestages und des Bundesrates, sondern auch Hilfsorgan der Bundesregierung. Die Prüfung dient sowohl dem Parlament bei der Ausübung seiner Kontrolle über die Regierung als auch der Regierung und den einzelnen Ministern bei der Ausübung ihrer Aufsicht über die Bundesverwaltung.

Die Befugnisse des Bundesrechnunghofes sind in der Bundeshaushaltsordnung im einzelnen geregelt. Außerdem enthält das Haushaltsgrundsätzegesetz wichtige Prüfungsgrundsätze, die eine Kontrolltätigkeit der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder nach einheitlichen Leitlinien festlegen. Die ersten unabhängigen Rechnungsprüfungsbehörden in Deutschland entstanden zur Zeit des Absolutismus. König Friedrich Wilhelm I. von Preußen unterzeichnete kurz nach seiner Thronbesteigung im Jahre 1713 die Bestallungsurkunde für den geheimen Kammerrat von Creutz zum Generalkontrolleur aller Kassen, die nach Haase,[1] als die Gründungsurkunde für die General-Rechen-Kammer anzusehen ist.

Zunächst prüfte die Rechnungskammer[2] in minuziöser Weise förmlich und rechnerisch, aber bald auch schon auf Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit hin. Schon hier trat neben die rein prüfende die beratende Funktion der Institution. Der Übergang zur konstitutionellen Regierungsform brachte auch für die Finanzkontrolle neue Probleme. Das Parlament trachtete danach, die Berichte der Oberrechnungskammer als Informationsquelle für die Zwecke der politischen Kontrolle zu verwerten. Die traditionelle Bindung des Rechnungshofes an den Monarchen hatte im Kaiserreich eine Annäherung dieser Einrichtung an das Parlament mehr oder weniger verhindert. Eine neue Situation ergab sich erst nach Inkrafttreten der Weimarer Reichs-

1) Vgl. Haase, H., Die Einrichtung und die erste Instruktion der preußischen Ober- Rechenkammer, FA 1922, S. 13

2) Die erste Aufgabe bestand darin die Rechnungen der Kriegskasse "schleunigst auf das Gemessenste und Schärfste zu examinieren". Vgl. von Pfuhlstein, F., Der Weg von der Preußischen Generalrechenkammer zum Bundesrechnungshof. In: 25o Jahre Rechnungsprüfung, hrsg. vom Bundesrechnungshof, Frankfurt a.M. 1964, S. 7 ff.

verfassung. Die Vorschriften der Reichshaushaltsordnung über die Rechnungsprüfung erweiterten die Kompetenzen des Rechnungshofes beträchtlich. Ausdrücklich wurde die Prüfung der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung zugelassen. Das Parlament wurde ermächtigt, den Rechnungshof zu gutachterlichen Äußerungen zu ersuchen. Der Präsident des Rechnungshofes erhielt Befugnis, den Bemerkungen eine Denkschrift mit einer Zusammenfassung der wesentlichen Prüfungsergebnisse beizufügen. Da die Wirksamkeit der Rechnungsprüfung wesentlich davon abhängt, daß die Prüfungsbehörden ihre Bemerkungen einer von der Regierung abhängigen Stelle vorlegen kann, mußte der Rechnungshof in der nationalsozialistischen Zeit an Bedeutung verlieren. Mit dem Zusammenbruch im Jahre 1945 beendete auch der Rechnungshof des Deutschen Reiches in Potsdam seine Tätigkeit. Doch begannen die Besatzungsmächte der drei westlichen Zonen bald damit, neue Prüfungsbehörden aufzubauen. Am 27.11.195o wurde das Gesetz über Errichtung und Aufgaben des Bundesrechnungshofes verabschiedet.[1)]

2. Die Aufgaben des Bundesrechnunghofs

a) Rechnungsprüfung und Wirtschaftlichkeitsprüfung

"Der Bundesrechnunghof, dessen Mitglieder richterliche Unabhängigkeit besitzen, prüft die Rechnung sowie die Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung" (Art. 114 Abs. 2 Satz 1 GG)[2)].

Unser Haushaltsrecht geht von der Vermutung aus, daß das Parlament gegenüber der Regierung der "Hüter" von Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit sei, und daß die unabhängigen Rechnungshöfe die Volksvertretung in dieser Aufgabe unterstützen sollen.

---

1) Vgl. BGBl I, S. 765

2) Während Art. 114 Abs. 2 S. 1 und 2 GG die generelle staatsrechtliche Aufgabe des BRH (Prüfung und Berichterstattung) umschreibt, legt S. 3 fest, daß "im übrigen die Befugnisse des BRH durch Bundesgesetz geregelt (werden)". Dies ist durch die BHO (§§ 88 ff) und dem HGrG (§§ 42 ff) geschehen.

Tatsächlich entwachsen die Rechnungshöfe mehr und mehr dieser Hilfsfunktion. Eingeleitet wurde diese Entwicklung beispielsweise schon dadurch, daß die Rechnungshöfe nicht nur die Rechnung eines abgelaufenen Jahres kritisch würdigen, sondern in gleicher Weise zu den Anforderungen für ein kommendes Rechnungsjahr gehört werden. Ihre gleichzeitige Funktion als "Sparkommissar" und "Beauftragter der Wirtschaftlichkeit" deutet in die gleiche Richtung.

Die Frage, nach welchen Maßstäben Erfolg und Mißerfolg einer Verwaltung abgelesen werden kann, ist bisher stark vernachlässigt worden. Eine Insolvenz im privatwirtschaftlichen Bereich trifft nur die Eigentümer selbst und seine Gläubiger; Unordnung im Bereich der Verwaltung fällt jedoch fast niemals auf den zurück, der falsch gewirtschaftet hat, sondern trifft in ihren Folgen die Gesamtheit der Steuerzahler.

Grundsätzlich sind alle Vorgänge, die von der Prüfung erfaßt werden, von den Behörden vorzuprüfen.[1] Die Prüfungen erstrecken sich nicht auf die rechnerische und sachliche Richtigkeit, sondern auch auf die Wirtschaftlichkeit, d.h. darauf, ob eine "Aufgabe mit geringerem Personal- oder Sachaufwand oder auf eine andere Weise wirksamer erfüllt werden kann".[2] Die in § 89 Bundeshaushaltsordnung zugelassene Möglichkeit, daß der Bundesrechnungshof "nach seinem Ermessen" die Prüfung beschränken und Rechnungen ungeprüft lassen kann, ermächtigt zur Bildung von Schwerpunkten und zur Beschränkung der Prüfung auf Stichproben.

Art. 114 Abs. 2 S. 1 stellt den Prüfungsmaßstab der Wirtschaftlichkeit dem der Ordnungsmäßigkeit voran und trifft damit eine gewisse Schwerpunktenentscheidung. Die Verwaltungsrechtliche Literatur zu diesem Fragenkomplex, insbesondere die Kommentierung zu § 26 der Reichshaushaltsordnung, in der vor Verabschiedung der Bundeshaushaltsordnung[3] die

1) Vgl. § 1oo Abs. 1 BHO
2) Vgl. § 9o Ziff. 4 BHO
3) Vgl. Bundeshaushaltsordnung (BHO) vom 19.8.1969, BGBl I, S. 1284

wirtschaftliche und sparsame Verwaltung der Haushaltsmittel angeordnet war, sind nicht sehr ergiebig.[1] So schreibt Vialon "Es gibt keine Patentregeln für Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit. Eine 'pingelige' Knauserigkeit kann ebenso falsch sein wie eine unangebrachte Großzügigkeit."[2]

Hier kann die kritische Würdigung bestimmter Verwaltungsorgane durch den Rechnungshof dazu beitragen, das Wirtschaftlichkeitsprinzip anhand von Einzelfällen zu veranschaulichen und den Verwaltungen konkrete Maßstäbe für seine Verwirklichung zu geben. Wenn dabei auch häufig der Bereich des Empirischen nicht verlassen wird, ist doch durch den Umfang des Prüfungsstoffes eine generelle Erfassung der Problematik gewährleistet.

Die bisherige personelle Ergänzung der Rechnungshöfe erfolgte aus den jeweils für die Prüfungsaufgaben notwendigen Bereichen, also aus den gegenüberstehenden Behördenlaufbahnen (Betriebsprüfung, Vorprüfung, Preisprüfung). Gelegentlich wurden auch Nicht-Laufbahnbewerber, z.B. solche mit wissenschaftlicher Ausbildung und privatwirtschaftlicher Revisionspraxis, eingestellt. Hierbei wurde kaum ausreichend berücksichtigt, daß insbesondere in den letzten Jahrzehnten wirtschaftlich orientierte Prüfungs- und Beratungsberufe entstanden sind, bei denen umfangreiche prüferische Erfahrungen - vorwiegend auf dem privatwirtschaftlichen Bereich - gesammelt worden waren.Eine vergleichsweise fortschrittliche Entwicklung im öffentlichen Bereich, also insbesondere auf den für die Kontrolltätigkeit der Rechnungshöfe vorgesehenen Gebieten,war bisher kaum zu verzeichnen; dies liegt u.a. daran, daß die erwähnten neuen Berufe vorwiegend im privatwirtschaftlichen Bereich entstanden sind, und daß Laufbahnvorschriften und Stellenpläne des Staates die Einstellung von "Außenseitern" nicht gerade erleichtern.

---

1) Vgl. Senf, P., Die Reform der öffentlichen Haushaltsgebarung zur Erhöhung der Transparenz, Schriften des Vereins für Sozialpolitik, NF Bd 52, S. 165
2) Vialon, F.K., Haushaltsrecht, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt 1959, S. 51o

Diesen "Außenseitern" fehlt in der Regel Verwaltungserfahrung. Andererseits erfordert die Prüfungstätigkeit im privatwirtschaftlichen Bereich laufend eine so intensive Einarbeitung und Anpassung an die verschiedenartigsten Sachverhalte, daß in dem Fehlen der erwähnten Erfahrung kein unüberwindliches Hindernis liegen muß. Da der Erfolg einer Prüfung auch im öffentlichen Bereich und insbesondere im Hinblick auf die mangelnde Durchsetzungsmöglichkeiten der Rechnungshöfe - weitgehend von der Qualität der Prüfungstätigkeit abhängt, wird es sich empfehlen, künftig häufiger gezielte "Schwerpunktprüfungen" durch Gruppen aus solchen qualifizierten Prüfern vorzunehmen anstelle zahlreicher gleichförmiger Routineprüfungen.

b) Publizitätspflichten

Die sich im Laufe der Prüfung ergebenden Beanstandungen oder Unklarheiten werden als "Erinnerungen" der betreffenden Behörde zur Beantwortung oder zur Erledigung mitgeteilt. Die Prüfung durch den Bundesrechnungshof erschöpft sich, sofern die geprüften Dienststellen keine Beanstandungen erheben, in der jährlichen Berichterstattung an die verantwortlichen Verfassungsorgane. Der Jahresbericht hat also den Charakter einer Empfehlung an die Berichtsadressaten, im Sinne der Prüfungsbemerkungen Abhilfe zu schaffen.[1)]

Nach bisheriger Rechtspraxis gliederte sich der Prüfungsbericht des Bundesrechnungshofes in "Bemerkungen" (Feststellungen zu Details der Prüfung) und in eine "Denkschrift", in der die wichtigsten Prüfungsergebnisse zusammengefaßt waren und die auch unabhängig von der Jahresrechnung festgestellte Prüfungsergebnisse und aktuelle Empfehlungen enthielt. Diese Teilung des Prüfungsberichtes ist nach § 97 BHO nicht mehr vorgesehen.

Die Bemerkungen zur Jahresrechnung werden jedoch von ihren Auftraggebern, den Mitgliedern des Bundestages und der Land-

1) Die Rechnungsprüfung ist in den Ländern nach den gleichen Grundsätzen (§§ 42 ff HGrG) geregelt.

tage kaum gelesen und gewürdigt. "Zur zeitlichen Disposition ist zu bemerken, daß die Wirkung eines jeden Prüfungsberichtes im Quadrat der Monate abnimmt, die die Vorlage des Berichts an das Parlament hinter dem Abschluß des Rechnungsjahres herhinkt."[1)]

Eine Beschleunigung der Prüfung würde sich erreichen lassen durch

(1) Rechnungslegung in anderen als in jährlichen Zeiträumen (§ 8o Abs. 1 BHO),
(2) eine stärkere Inanspruchnahme der Vorprüfung (§ loo BHO),
(3) eine gegenwartsnahe Prüfung, die jedoch insofern begrenzt ist, da sie sich nur auf abgeschlossene Verwaltungsvorgänge beziehen darf.

Angesichts der unbefriedigenden Verwaltungspublizität im allgemeinen kann es nicht verwundern, daß die Publizität für die Ergebnisse der "öffentlichen Finanzkontrolle" der Rechnungshöfe bisher ohne gesetzliche Regelung geblieben ist. Entsprechend § lo8 Abs. 1 BHO haben die Rechnungshöfe bei Bund und Ländern, wie in den Rechnungshofgesetzen ausdrücklich festgelegt ist, ihre Jahresberichte (Bemerkungen, Denkschrift) der Regierung und dem Parlament vorzulegen - was weiterhin geschieht, ist Sache der Adressaten. Beim Bund und den meisten Bundesländern werden die Rechnungshofberichte als Parlamentsdrucksache oder in sonstigen amtlichen Publikationsorganen veröffentlicht, so daß insoweit eine passive Finanzkontrollpublizität besteht. Wenn es trotz alledem bei den Rechnungshöfen bisher an einer laufenden aktiven Öffentlichkeitsarbeit und Meinungspflege mangelt, so hat das die verschiedensten Gründe. Zunächst bringt es die Unüberschaubarkeit der gesamten öffentlichen Haushaltswirtschaft mit sich, daß es in vielen Fällen mühevoll ist, sie in einer so allgemein verständlichen Art darzustellen, daß die Presse und die sonstigen Massenkommunikationsmittel die Darstellung übernehmen könnten. Gewiß wäre es einfach,

---

1) Vgl. Vialon, F.K., Haushaltsrecht, a.a.O., S. 5o

irgendwelche Einzelfälle, die die Kontrolle aufgedeckt hat, publikumswirksam wiederzugeben, das aber gerade muß im allgemeinen vermieden werden, weil sonst ein unzutreffendes Allgemeinbild von der Verwaltungsarbeit zu entstehen droht.

Gut geeignet für die Publizität sind die Ergebnisse von Organisationsprüfungen, wenn sie ein übersichtliches Gesamtbild der geprüften Verwaltungsarbeit geben. Abgesehen von dieser besonderen Schwierigkeit, die in der Materie der Finanzpublizität liegt, hindern weitere Gründe die staatspolitisch erwünschte Aktivierung der Kontrollpublizität, auf deren Notwendigkeit auch Peucker[1] und Vialon[2] hingewiesen haben. Viele unserer Politiker, deren Denken und Streben über enge, rein parteipolitische Zielvorstellungen nicht hinausgeht, haben kein Interesse daran, den Steuerpflichtigen einen Finanzkontrollbericht mit Bemängelungen der Verwaltungsführung zu unterbreiten, weil sich die Spitze der Exekutive aus den eigenen Leuten zusammensetzt. Die typische Bürokratie ihrerseits, wie sie auch innerhalb der Rechnungshöfe vertreten ist, ist aus Verantwortungsscheu jeder Publizität abgeneigt und arbeitet am liebsten hinter den Kulissen. Wie kann in dieser Situation die erforderliche Publizität bei uns erreicht und verstärkt werden? Veröffentlichungen in einer wissenschaftlichen Fachzeitschrift werden stets nur einen beschränkten Leserkreis erreichen. Das wirksamste Mittel, hier Wandel zu schaffen, läge in einer Gesetzesbestimmung in einem neuen Rechnungshofgesetz, die den Rechnungshof zu einer aktiven Finanzpublizität, wenn auch in weit gefaßter Form verpflichten müßte. Die Vorschrift könnte lauten: "Der Rechnungshof ist berechtigt und verpflichtet, die wichtigsten Ergebnisse seiner Finanzkontrolle zu veröffentlichen, nachdem er vorher Parlament und Regierung über die Ergebnisse unterrichtet hat". Der Rechnungshof könnte die Veröffentlichung so gestalten, daß sie das Interesse der Öffentlichkeit fände, ohne daß die einen falschen Gesamteindruck vom Wirken der Exekutive oder sonstiger geprüfter Stellen hinterließe.

1) Vgl. Peucker, H., Grundfragen neuzeitlicher Finanzkontrolle, Göttingen 1952, S.16o
2) Vgl. Vialon, F.K., Haushaltsrecht, a.a.O., S. 45

c) Versuch einer Analyse der Denkschrift des Bundesrechnungshofes zur wirtschaftlicher Verwaltungsführung

Die Aufgabe wirtschaftlicher Verwaltungsführung und ihre Realisierung versucht die Denkschrift des Bundesrechnungshofes vom 5. April 1961 zu erläutern. "Um das Ziel der Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung zu erreichen, kommt es wesentlich darauf an, die echte Verwaltungskunst zu pflegen, die darin besteht, die Initiative und Arbeitsfreude aller beteiligten Kräfte zu stärken, ferner das Subsidiaritätsprinzip zu beachten, wonach der privaten Selbstverantwortung genügend Raum gelassen werden muß, sowie das ökonomische Prinzip einzuhalten, nach dem die Verwaltungsziele mit den kleinsten Mitteln erreicht werden sollen."[1)]

Hier wird die Verwaltungskunst erwähnt. Dabei handelt es sich fast nur um die Intuition des entscheidenden Beamten. Auswahl und Gestaltung des von der Verwaltung geübten Verfahrens werden immer noch allein der Erfahrung überlassen. Das Subsidaritätsprinzip ist nur bei der Entscheidung über die Übernahme einer konkreten Aufgabe in staatliche Hand von Bedeutung und steht in keinem Zusammenhang mit ihrer wirtschaftlichen Durchführung. Der Bericht verlangt aber auch die Erweiterung von einer formalen Rechnungsprüfung zu einer Wirtschaftlichkeitsprüfung. Um so mehr erstaunt es, daß Methoden und Verfahren zur Bestimmung der Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung oder der voraussichtlichen Kosten konkreter Verwaltungsprogramme nur unzureichend entwickelt werden.

Zur Durchführung der Wirtschaftlichkeitsprüfung fehlt der Prüfertyp, "der die umfassenden Möglichkeiten der Wirtschaftlichkeitsprüfung auszunutzen versteht. Die Figur des betriebs- und volkswirtschaftlich erfahrenen oder wenigstens geschulten Prüfers bleibt deshalb fern, weil sie weder von den Prüfungsbehörden noch von den geprüften Verwaltungen gewünscht wird, die darin eine Gefährdung des störungsfreien Ablaufs

---

1) BT-Drucksache III 2751, S. 89f.

ihrer Vollzugskompetenz erblicken und sich mit Recht gegen einen nachträglich besserwissenden Prüfer stellen".[1)]

Im folgenden Abschnitt werden wir untersuchen, ob der Bundesbeauftragte für Wirtschaftlichkeit in der Lage ist, diese Aufgaben zu erfüllen.

3. Der Bundesbeauftragte für Wirtschaftlichkeit[2)]

a) Vom Reichsparkommissar zum Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit

Wichtiger als die traditionelle Prüfungsaufgabe der Rechnungshöfe sind ihre Sonderaufgaben als "Hüter" der Wirtschaftlichkeit, die oft mit dem Begriff "Sparkommissar" unzureichend gekennzeichnet werden. Unter der Weimarer Reichsverfassung wurde der Präsident des Rechnungshofes im Nebenamt zum Reichskommissar für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung bestellt. Heute noch spricht man von den Maßnahmen des Präsidenten Sämisch, dem es kraft seiner Persönlichkeit gelang, in kurzer Zeit die Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung zu steigern. Seine besondere Methode bestand darin, daß er kaum Beamte beschäftigte, sondern nur Angestellte auf Zeit mit hohen Bezügen,die er nach ihrer besonderen Eignung für bestimmte Aufgaben aussuchte. In der Zeit von 1929 bis 1933 erstattete der Reichssparkommissar insgesamt 44o Gutachten, die zum großen Teil beachtet und verwirklicht wurden. Heute noch können diese Gutachten wichtige praktische Hinweise geben, jedoch werden sie von der Wissenschaft und Praxis nicht ihrem Rang entsprechend gewürdigt.[3)]

---

1) Vialon, F.K., Budgetkontrolle in der Bundesrepublik Deutschland, HdS., Bd 2, Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1959, S.446

2) Die Untersuchung beschränkt sich auf den Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung und läßt andere Rationalisierungsträger wie den Ausschuß für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung(AWV) und die Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (KGST) unberücksichtigt; Saemisch, F.E.M., Der Reichssparkommissar und seine Aufgaben, Berlin 193o

3) Vgl. Benninghof-Lühl, R., Die Methode der Gutachten des Reichssparkommissars, Diss., Köln 1956,; Heinig, K., Sparkommissar und Sparkommission im internationalen Vergleich, Frankfurt 1952

Auch das Gesetz über den Bundesrechnungshof[1] hat dem Präsidenten die Überwachung der Wirtschaftsführung aller Verwaltungen - außer der Rechnungsprüfung - übertragen. Durch Beschluß der Bundesregierung wurde 1952 der Präsident des Bundesrechnungshofes zum Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung bestellt. Die Aufgabenstellung für den Bundesbeauftragten[2] wird in Ziffer 1 der Richtlinien über die Tätigkeit des Bundesbeauftragten vom 1o.3.1965 definiert:[3] "Der Bundesbeauftragte wird durch Vorschläge und Gutachten auf eine zweckmäßige, einfache und wirtschaftliche Gestaltung der Bundesverwaltung und der Haushaltsführung hinwirken und die Bundesregierung zur Erreichung dieses Zieles beraten". Ein Unterschied zwischen der Gutachtertätigkeit als Bundesbeauftragter und der des Präsidenten des Bundesrechnungshofes durch Gesetz zugewiesenen Gutachteraufgaben besteht darin, daß er nach diesen von sich aus nur in Verbindung mit der Rechnungsprüfung - d.h. erst nach der Durchführung - Vorschläge machen kann, da er nach dem Bundesrechnungshofgesetz nur auf Ersuchen der dort genannten Antragsteller gutachterlich tätig werden darf [4].

b) Kritische Anmerkungen zur Gutachtenerstellung

Die Gutachtertätigkeit des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit unterscheidet sich von der nach der Bundeshaushaltsordnung[5] auch

---

1) Vgl. Gesetz über Errichtung und Aufgaben des Bundesrechnungshofes vom 27.11.195o, BGBl I, S. 765
2) Vgl. BAnz. 1965, Nr. 72, S. 1
3) Die Richtlinien vom 1o.3.1965 haben die bis dahin geltenden Richtlinien vom 8.1.1952 (BAnz 1952, Nr. 128, S.1) und vom 13.4.1957 (MinBlFin 1957, S. 592) abgelöst. 1952 wurde der Präsident des Bundesrechnungshofes persönlich, nicht der Amtsinhaber, zum Beauftragten ernannt. 1957 wurde bestimmt, daß der jeweilige Amtsinhaber zugleich mit den Aufgaben des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung betraut wird. Roedig, G., Zur Problematik der Mitwirkung des Bundesrechnungshofes bei der Planung und Durchführung von Verwaltungsaufgaben. Diss., Köln 1966
4) Vgl. § 9o BHO, § 8 BRHG, § 88 Abs. 2 BHO
5) Vgl. § 88 Abs. 2 BHO

dadurch, daß er als Bundesbeauftragter Vorschläge für eine Vereinfachung der Verwaltung machen soll, während die anderen Gutachten die Haushaltsführung der Verwaltung zum Inhalt haben. In der Regel wird es keine Schwierigkeiten bereiten, jede an den Präsidenten zu richtende Anfrage so zu formulieren, daß sie unter beide Möglichkeiten fällt. Konkrete Einzelfragen, zu denen Gutachten erstellt werden, sind z.B. Organisationsfragen einzelner Verwaltungszweige oder Überprüfung der Wirtschaftlichkeit von EDV-Anlagen in der Finanzverwaltung.

In der Gutachterabteilung, deren sich der Bundesbeauftragte bedient, bestehen einzelne Referate z.B. für Fragen der Personalwirtschaft, der Dokumentation sowie der Automation.

Der Gang der Untersuchungsmethoden läßt sich in folgende Abschnitte gliedern:[1)]

- Vorbereitung der Prüfung und Erarbeitung von Prüfungsschwerpunkten
- Aufstellung eines Prüfungsplanes nach Ermittlung des Zeit und Personalbedarfs
- Ergänzung der Prüfungsunterlagen durch Organisationspläne und vorbereitete Fragebogen an die zu prüfenden Stellen
- örtliche Erhebung durch Gespräche und Aktenstudium über Aufgabenstellung und Arbeitsablauf
- Schlußbesprechung mit Vertretern der untersuchten Stelle
- Ausarbeitung des Gutachtens
- Mündliche Erläuterung des Gutachtens gegenüber dem Auftraggeber
- Stellungnahme der geprüften Verwaltung
- Kontrolle der Verwirklichung der akzeptierten Vorschläge.

Um die Bereitschaft zur Mitarbeit in Wirtschaftlichkeitsfragen anzuregen, könnte man eine Art "betriebliches Vor-

---

1) Vgl. Bachmann, M., Der Bundesrechnungshof, Frankfurt 1967, S. 74 ff.

schlagswesen" einführen. Die Prämie für realisierbare Vorschläge sollten in Relation zu der Kostenersparnis bzw. Nutzenerhöhung stehen, um so einen Anreiz zur Mitarbeit zu gewährleisten; kleinere Vorteile wie beispielsweise Sonderurlaub reichen dazu nicht aus.

Die Tätigkeit des Reichssparkommissars und seine praktischen Erfolge beweisen, daß eine eigene Einrichtung zur Erfüllung dieser Beratungsfunktion gerechtfertigt ist. Die Vorschläge des heutigen Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit sind dagegen nicht sonderlich gefragt; vielmehr werden sie mehr oder weniger, in den Organen der Auftraggeber zerredet.

Bei einer kritischen Stellungsnahme zur bisherigen Tätigkeit des Bundesbeauftragten müssen wir zwei Fragenkomplexe unterscheiden. An erster Stelle der Kritik steht die tatsächliche Beschränkung der Gutachtenerstellung aufgrund fremder Initiative, da "Alleingänge" des Bundesrechnungshofes wegen der fehlenden Publizität wenig Aussicht auf Erfolg haben. Der zweite Bereich der Reformüberlegung betrifft die Fragestellung im Bereich der Gewalten. Nach den Richtlinien ist der Bundesbeauftragte in erster Linie eine Beratungsstelle für die Bundesregierung. Die gleichzeitig mögliche Inanspruchnahme durch den Bundestag kann sich in praktischen Schwierigkeiten äußern. Daher sollte m.E. der Bundesbeauftragte institutionalisiert und mit größeren Vollmachten ausgestattet werden.

Ein Präsident des Bundesrechnungshofes, der ein guter "Hüter" der Haushaltsordnung ist, muß nicht zugleich großer Organisator in Wirtschaftlichkeitsfragen der Verwaltung sein. Die Betrauung des Präsidenten des Bundesrechnungshofes mit Gutachtenerstellung wird damit begründet, daß insbesondere die aus den Prüfungen gewonnenen Erfahrungen die Grundlagen für die Gutachtenerstellung bilden. Andererseits bestehen gegen die Eignung für diese Gutachteraufgaben einige Bedenken. Der Präsident des Bundesrechnungshofes ist Leiter einer Verwaltung, deren Hauptaufgaben in der Rechnungsprüfung liegt, und es besteht ein großer Unterschied, ob ein

Rechnungsprüfer anhand eines vorgegebenen Systems durchgeführte Maßnahmen der Verwaltung prüft oder ob er planend von einem eigenen System ausgeht, die Verwaltung hinsichtlich neuer oder noch nicht in Angriff genommener Vorhaben berät. Die Prüfer sind zwar in der Lage, die ihnen zugedachten Prüfungsaufgaben zu erfüllen, es erscheint jedoch zweifelhaft, ob sie aufgrund ihrer Ausbildung ausreichend qualifiziert sind, gutachterlich an Fragen der Organisation mitzuwirken.

Diese Institution müßte neben ihrer auftragsgebundenen Gutachtertätigkeit folgende Daueraufgaben übernehmen:

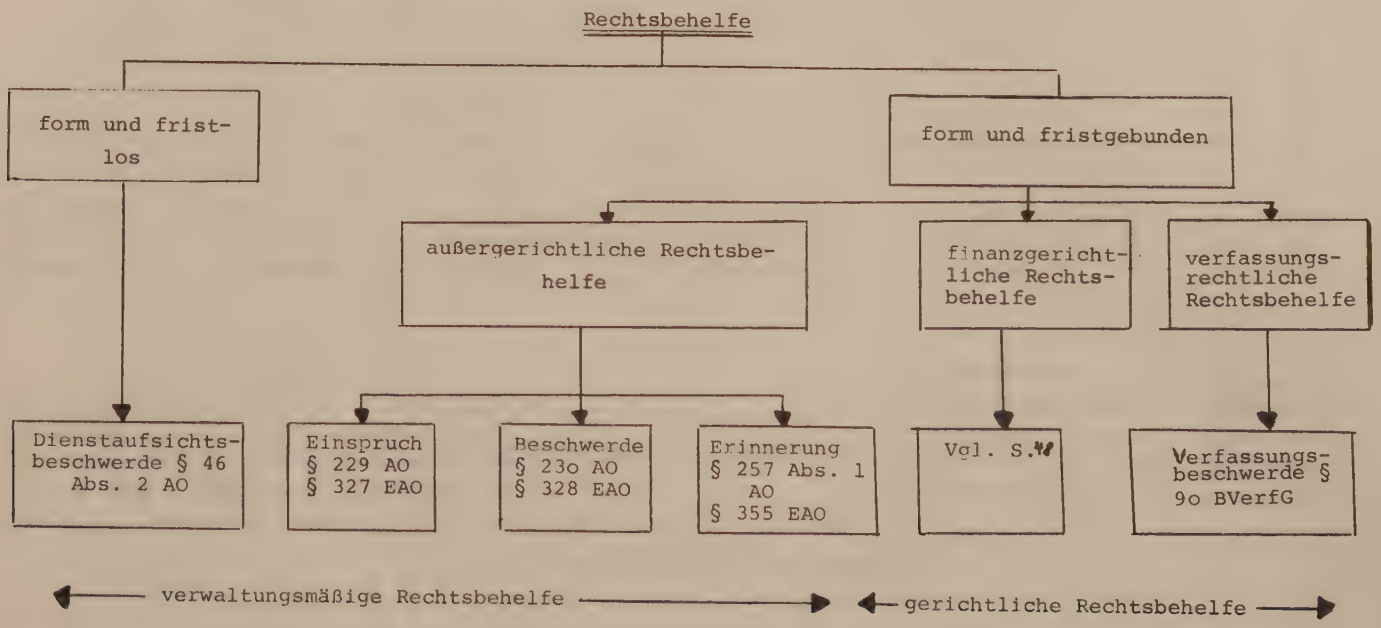
(1) laufende Überwachung der Verwaltung auf Wirtschaftlichkeit
(2) die Koordination der Verwaltungsrationalisierung durch den Einsatz von elektronischen Datenverarbeitungsanlagen und der damit verbundenen Strukturreformen (Kompetenzverteilung)
(3) die Angehörigen der Verwaltung sollten mit den Grundsätzen der Organisation und Wirtschaftlichkeitsfragen vertraut gemacht werden, denn eine Steigerung der Wirtschaftlichkeit läßt sich nicht allein durch von außen "aufgezwungene" Maßnahmen erzielen.

II. Die Finanzgerichtsbarkeit

1. Der Rechtsschutz in Steuersachen

a) Überblick

Die in Steuersachen bestehenden individuellen Rechtsschutzmöglichkeiten verwaltungsmäßiger, finanzgerichtlicher und verfassungsrechtlicher Art sind in ihrer Vielgestaltigkeit nicht leicht zu überblicken, da die AO nur noch die Rechtsgrundlage der zum außergerichtlichen Verfahren führenden Rechtsbehelfe bildet. Für das finanzgerichtliche Verfahren (Steuer-


Rechtsbehelfe
form und frist-los
form und fristgebunden
außergerichtliche Rechtsbe-helfe
finanzgericht-liche Rechts-behelfe
verfassungs-rechtliche Rechtsbehelfe
Dienstaufsichts-beschwerde § 46 Abs. 2 AO
Einspruch § 229 AO § 327 EAO
Beschwerde § 23o AO § 328 EAO
Erinnerung § 257 Abs. 1 AO § 355 EAO
Vgl. S.
Verfassungs-beschwerde § 9o BVerfG
verwaltungsmäßige Rechtsbehelfe
gerichtliche Rechtsbehelfe

Der finanzgerichtliche Rechtsschutz

im ersten Rechtszug (Finanzgericht)				im zweiten Rechtszug (Bundesfinanzhof)	
regelmäßig	in Ausnahmefällen			gegen Urteile und Vorbescheides des Fianzgerichts	gegen andere Entscheidungen des Finanzgerichts
Klage §§ 4o ff.FGO § 134 FGO	Anrufung §69 Abs.3 Satz 3 FGO	Antrag § 69 Abs.3 FGO § 114 FGO	Erinnerung §148 ABs.1 FGO	Revision §§ 36 Nr. 1 und 115 ff.FGO	Beschwerde §§ 36 Nr. 2 128 ff FGO

prozeß) besteht seit 1966 ein besonderes Gesetz, die Finanzgerichtsordnung (FGO)[1]. Rechtsbehelfe sind neben den in der AO, der FGO und dem Gesetz über das Bundesverfassungsgericht (BVerfGG) geregelt förmlichen Rechtsbehelfen, auch die an keine Form und Frist gebundenen Dienstaufsichtsbeschwerden. Das außergerichtliche Verfahren ist - im Gegensatz zum finanzgerichtlichen Rechtsschutz[2] (Art. 19 Abs. 4 GG) - verfassungsrechtlich nicht garantiert.

Die Finanzgerichtsbarkeit wird durch unabhängige, von der Finanzverwaltung getrennte Verwaltungsgerichte nach Maßgabe der Finanzgerichtsordnung ausgeübt. Oberster Gerichtshof ist der Bundesfinanzhof[3]. In den einzelnen Bundesländern sind die Finanzgerichte gleichfalls oberste Landesgerichte, gegen deren Urteile Revision nur beim Bundesfinanzhof eingelegt werden kann. Die Entwicklung einer besonderen Finanzgerichtsbarkeit nimmt den ordentlichen Gerichten einerseits gewisse Zuständigkeiten, bedeutet auf der anderen Seite eine Konzentration der "Steuerfälle" im Interesse der Rechtssicherheit. Die Richter der Finanzgerichte unterstehen nicht, wie man eigentlich erwarten sollte, dem Justiz-, sondern dem Finanzministerium. Die Besonderheit der Finanzgerichtsbarkeit gegenüber der sonstigen Rechtsprechung liegt aber gerade darin, daß im Rechtsstreit regelmäßig auch der Staat eine der streitenden Parteien ist. Dennoch haben die Finanzgerichte keineswegs einseitig die Belange des Fiskus zu wahren, sondern auch Rechte und Interessen der Steuerpflichtigen zu schützen oder sollten dies wenigstens tun[4]. Die Finanzgerichtsbarkeit hat vor allem darüber zu wachen, daß die im Gesetz festgelegten Vorschriften eingehalten werden. Daneben geht es um die Nachprüfung von Ermessensentscheidungen der Verwaltung, sowie um eine Vertiefung und Weiterbildung der Gesetzesnormen, die den Veränderungen der Wirtschafts- und Sozialstruktur angepaßt werden müssen.

---

1) Vgl. FGO vom 6.1o.1965, BGBl I, S. 1477; Ziemer-Birkholz, FGO-Kommentar, 2. Aufl., München 197o
2) Vgl. Art. 19 Abs. 4 GG
3) Vgl. Art. 95 Abs. 1 GG
4) Vgl. Hartung, B., Die Stellung der Steuergerichte zur Finanzverwaltung, BB 1954, S. 2o3

Die Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit von Bundesgesetzen steht nach Art. 1oo GG infolge seiner Zuständigkeit zur Normenkontrolle ausschließlich dem Bundesverfassungsgericht zu; weder die Finanzgerichte noch der Bundesfinanzhof können also Länder- bzw. Bundesgesetze für verfassungswidrig erklären. Aus diesem Grunde wollen wir auch die Tätigkeit des Bundesverfassungsgerichts in den Begriff der Finanzgerichtsbarkeit einbeziehen, soweit es Entscheidungen über Teilgebiete der Finanzverfassung fällt.[1] Besonders in den letzten Jahren sind verfassungsrechtliche Bedenken gerade auch auf dem Gebiet der Steuergesetzgebung erhoben worden, beispielsweise gegen die Rückwirkung belastender Vorschriften "darüber hinaus auch gegen die Ausdehnung von Ermessensentscheidungen ... sowie gegen Verwaltungsvorschriften und -praktiken mancherlei Art."[2]

Die Finanzgerichte entscheiden in erster Instanz über die Klage des Steuerpflichtigen, wenn dessen Einspruch bzw. Beschwerde beim Finanzamt im außergerichtlichen Vorverfahren erfolglos geblieben ist. Die Finanzverwaltung ist dann an die Entscheidung des Finanzgereichtes bzw. des Bundesgerichtshofs - falls dieser in zweiter Instanz die letzte Entscheidung treffen muß - gebunden.

---

1) Bedeutsame Entscheidungen des BVerfG auf dem Gebiet des Steuerrechts, die eine Umgestaltung der Finanzverfassung bewirken, gab es z.B. am 17.1.1957 (Verfassungswidrigkeit der Ehegattenbesteuerung gem. § 26 EStG 1951, danach die Einführung des Splitting-Verfahrens); am 5.3.1958 (Verfassungswidrigkeit des § 8 UStG und der darauf beruhenden Durchführungsbestimmungen für die Umsatzsteuer); am 14.12.65 (Verfassungswidrigkeit verschiedener Kirchensteuerbestimmungen); am 13.6.1965 und am 14.2.1967 (Verfassungswidrigkeit des § 17 GewStG, Zweigstellensteuer für Bank-, Kredit- und Wareneinzelhandelsunternehmen); am 11.5.197o (Verfassungswidrigkeit des § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG, Privilegierung der Landwirtschaft bei der steuerlichen Erfassung der Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden); Ernst, E., Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht, StuW 1969, Sp. 38 ff.

2) Vgl. Stickrodt, G., Finanzverfassungsrecht - Idee und Gestaltungsmöglichkeiten, BB 1953, S. 8o7; Zum Problem der Rückwirkung von Steuervorschriften vgl. Vogel, A., Zur Rückwirkung von Steuergesetzen, FR 196o, S. 29 ff.; Maassen,K., Rückwirkung steuerlicher Rechtsnormen und der Grundsatz von Vertrauensschutz, FR 1961, S. 125 ff.; Tipke, K., ; Steuerrecht Köln 1973, S. 27 ff.

Daß neben dem Bundesverfassungsgericht auch die Finanzgerichte und der Bundesfinanzhof die Finanzverfassung mitgestalten, zeigt sich z.B. in folgenden Urteilen des Bundesfinanzhofes:

(1) Der BFH erklärte 1964[1] die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft für ungültig, da sie gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 GG) verstoße und mit § 29 EStG unvereinbar sei. Dieses Grundsatzurteil löste eine Änderung des Bewertungsgesetzes, das die Rechtsgrundlage für die Bewertung des Grundbesitzes bildete, und die Verabschiedung eines neuen Gesetzes über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (GDL)[2] aus.

(2) Die vom BFH geforderte gesetzliche Regelung der körperschaftsteuerlichen Organschaft erfolgte durch das Gesetz zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes vom 15.8.1969[3] mit der bedeutsamen Ergänzung des Körperschaftsteuergesetzes durch Einfügung eines neuen § 7a KStG.[3]

(3) In seimem Urteil vom 9.7.197o entschied der BFH,[4] daß die von der Finanzverwaltung billigkeitshalber gewährten Sonderabschreibungen für Investitionen im Zonenrandgebiet keine ausreichenden rechtlichen Grundlagen haben. Auch in diesem Fall forderte der BFH den Gesetzgeber auf, die entsprechenden Konsequenzen zu ziehen.

Wenn in der Regel auch die wichtigsten Entscheidungen vom BFH getroffen werden, so ergreifen doch oft die Finanzgerichte die Initiative, wenn es darum geht, die Vereinbarkeit von bestimmten Maßnahmen der Verwaltung mit den Gesetzen

---

1) Vgl. BFH-Urteil, vom 5.11.1964, BStBl III, S. 6o2
2) Vgl. Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (GDL) vom 15.9.1965, BGBl I, S. 135o, geänd. durch das StÄndG. 1968, BGBl 1969 I, S. 141.
3) Vgl. BStBl III, S. 329
4) Vgl. BFH-Urteil vom 9.7.197o, BStBl II, S. 696

anzuzweifeln. So vertrat das Finanzgericht Saarbrücken in einem Urteil die Auffassung[1], daß der im Saarland seit 1959 erhobene Kirchensteuersatz von 1o % verfassungswidrig sei, da nicht der Landtag, sondern die Regierung die Erhöhung des Kirchensteuersatzes von 8 % auf 1o % beschlossen habe. Bestätigt der BFH das Urteil des Finanzgerichts, dann sind in diesem Fall im Saarland seit Mitte 1959 2 % Kirchensteuer zuviel einbehalten worden.

b) Kritische Anmerkungen zum Aufbau der Finanzgerichtsbarkeit

In diesem Abschnitt werden wir einige Argumente zum Problem einer Erweiterung des Aufbaus der Finanzgerichtsbarkeit vom bestehenden zweistufigen zu einem dreistufigen Aufbau erörtern. Nachdem die Regierungsvorlage zu einer FGO einen zweistufigen Aufbau vorgesehen hatte, beschloß der Bundestag, Oberfinanzgerichte als zweite Instanz zur Entscheidung gegen Urteile der Finanzgericht einzurichten, und zwar insbesondere zum Zwecke der Entlastung des Bundesfinanzhofs[2] Die Länder wandten sich durch den Bundesrat gegen einen dreistufigen Aufbau und aufgrund des Vorschlages des Vermittlungsausschusses kam es dann zur Gesetz gewordenen Konstruktion mit der Einrichtung der Finanzgerichte als "obere Landesgerichte" mit Senatsverfassung als erster Instanz und des BFH als zweiter und letzter Instanz. Für einen dreistufigen Aufbau spricht, daß dann wie in der allgemeinen Verwaltungsgerichtsbarkeit zwei Tatsacheninstanzen vorhanden wären.

Spanner[3] ist jedoch der Auffassung, daß durch die steuerlichen Betriebsprüfungen eine ausreichende Sachverhaltsfeststellung erfolgt, so daß hier nicht in dem Maße wie im Bereich der allgemeinen Verwaltung die Notwendigkeit zweier gerichtlicher Tatsacheninstanzen besteht und außerdem durch einen zweistufigen Aufbau in höherem Maße eine einheitliche Rechtspre-

1) Vgl. EFG 197o, S. 416
2) Vgl. Kühn, R., Abgabenordnung, 8. Aufl., Stuttgart 1966, S. 62o
3) Vgl. Spanner, H., Probleme der Finanzgerichtsordnung, StuW 1969, Sp. 11 ff.

chung gewährleistet wird. Spanner übernimmt damit die Argumente, die von der Bundesregierung und Vertretern der Länder zu den Entwürfen der FGO immer wieder für die Zweistufigkeit vorgetragen worden sind.[1)]

Beim FG Rheinland-Pfalz wurden im Jahre 1967 sämtliche Urteile und Beschlüsse des Jahres 1966 darauf untersucht, ob ihnen eine Sachverhaltsermittlung vorausgegangen ist.[2)]

Erledigung durch Urteile

Gesamt	ohne Sachverhaltsaufklärung	mit Sachverhaltsaufklärung
171	37 (21,7 %)	134 (78,3 %)

Wie kommt es nun, daß die Sachverhaltsaufklärung anhand der vorliegenden Zahlen eine so große Rolle spielt?

(1) Die Steuerprozesse entwickeln sich nicht so häufig aus vorangegangenen Betriebsprüfungen, wie die Bundesregierung annahm.

(2) Die "Betriebsprüfungsfälle" enthalten in der Regel schwierige Fragen, die eine intensive und oft mühsame Sachaufklärung erfordern. Zwar bestitzt die Betriebsprüfung eine enorme Filterwirkung - man einigt sich regelmäßig in der Schlußbesprechung - und verhindert somit zahlreiche Steuerprozesse; kommt es dennoch zum Einspruch, so ist die Sachverhaltsaufklärung besonders tiefgehend. Man denke nur an die Schätzungsfälle (§ 217 AO), bei denen eine Menge von Details durch Beweiserhebung geklärt werden muß, oder an die immer wiederkehrenden Bewertungsstreitigkeiten mit Gutachten, Gegengutachten und Obergutachten.

1) Vgl. FGO-Entwurf 1958 der Bundesregierung, BT-Drucksache III, S. 127; Ziemer-Birkholz, Kommentar zur FGO, 2. Aufl., München 197o Anm. 2 zu § 2 FGO; Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur AO und FGO Anm. 1 und 2 zu § 2 FGO; gegen diese Auffassung und damit für die Dreistufigkeit hat sich ausgesprochen, Tipke-Kruse, Kommentar zu AO und FGO 6. Aufl., Köln-Marienburg Anm. 7 zu § 2 FGO

2) Vgl. Schall. P., Zum Aufbau der Finanzgerichtsbarkeit, StuW 1969, Sp. 251 ff.

c) Die Bedeutung der "Steuerausschüsse"

Grundsätzlich obliegt die Rechtsprechung in Steuersachen den Finanzgerichten und dem BFH. Nur soweit es sich um Einsprüche des Steuerpflichtigen gegen Entscheidungen des Finanzamtes handelte, entschied zunächst der Steuerausschuß des Finanzamts, der jedoch am 1.1.1966 aufgelöst wurde.[1] Der Steuerausschuß hatte die Aufgabe, bei der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, bei der Veranlagung, bei Angelegenheiten von allgemeiner Bedeutung (Schätzung) und bei der Entscheidung über Ansprüche gegen bestimmte Feststellungen von Steuerfestsetzungen mitzuwirken.

Die Meinungen über die Bedeutung des Steuerausschusses waren recht unterschiedlich.[2] In der Diskussion über die Zweckmäßigkeit des Steuerausschusses wurde oft darauf hingewiesen, es fehle dem Ausschuß an der nötigen Sachkunde und er billige infolgedessen immer alles, was ihm das Finanzamt vorschlage. Wenn man jedoch die Rechtsprechung des BFH aufmerksam verfolgt, wird man feststellen können, daß dies keineswegs zutrifft. Der BFH hat in einer ganzen Reihe von Fällen gerade die Auffassung des Steuerausschusses im Gegensatz zu der des Finanzamts und oft auch des Finanzgerichts für richtig befunden:

Das Finanzamt hatte anders entschieden:[3] Die Pensionsrückstellung für Gesellschafter-Geschäftsführer wurde vom Steuerausschuß anerkannt. Der BFH bestätigt dies unter Hinweis auf die besondere Kenntnis des Ausschusses von den örtlichen Verhältnissen.

---

1) Vgl. BGBl I 1967, S. 877
2) Vgl. Kruse, H.W., Steuerrecht, 2. Aufl. München 1969, S. 152; Kühn, R., Abgabenordnung, 8. Aufl. Stuttgart 1966, S. 597; Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung Köln 1951/71; Barske, K., Verzicht auf Entscheidung des Steuerausschusses, DStZ 1951, S. 158; Thieme, K., Haben die Steuerausschüsse wirklich versagt?, DStZ 1955, S. 109; Oswald, F., Zur Reform der Finanzgerichtsbarkeit, StuW 1954 Sp. 679 ff.
3) Vgl. BFH-Urteil vom 8.5.1963, BStBl III, S. 339

Das Finanzamt und das Finanzgericht hatten in gleicher Weise anders entschieden:[1] Die Bewertungsfreiheit für Grubenlampen, die in einer sogn. Lampenstube zusammengefaßt sind, wurde anerkannt.

Drei unterschiedliche Auffassungen: Das Arbeitsverhältnis der Ehefrau eines Arztes als Sprechstundenhilfe wurde vom Finanzamt verneint, das Finanzgericht erkannte für ein Halbjahr an, der Ausschuß für ein ganzes Jahr.[2]

Auch das Argument, der Steuerausschuß verzögere den Arbeitsablauf, ist nicht haltbar. Zwar nimmt die mündliche Verhandlung viel Zeit in Anspruch, aber sie bietet auch Gelegenheit zu einer umfassenden Aufklärung. Fälle, die vor den Steuerausschuß kommen, müssen von den Steuerpflichtigen und dem Finanzamt mit besonderer Sorgfalt vorbereitet werden. Dadurch werden die Finanzgerichte entlastet, denn falls es zu einer Berufung kommt bleibt ihnen in der Regel eine weitere Tatsachenaufklärung erspart. Die Auswahl der Ausschußmitglieder ist entscheidend,[3] denn ihre Kenntnis der örtlichen Verhältnisse und ihre Wirtschaftserfahrung sind oft von großem Nutzen. Auf den Rat des Ausschusses wurde of ein vernünftiger Ausgleich gefunden, der sonst nicht zustande gekommen wäre.

d) Zur Richterauswahl bei den Finanzgerichten und beim Bundesfinanzhof

Für die Organisation der Finanzgerichte stellt die personelle Besetzung ein schwieriges Problem dar.[4] Im Hinblick auf die besondere Sachkunde ist es zu begrüßen, daß ein Teil der Finanzrichter aus der Finanzverwaltung kommt, jedoch sieht sich der aus der Finanzverwaltung kommende Richter vor eine grundsätzlich andere Aufgabe gestellt als der Verwaltungs-

1) Vgl. BFH-Urteil vom 27.3.1963, BStBl III, S. 304
2) Vgl. BFH-Urteil vom 29.3.1962, HFR 1963, S. 53
3) Vgl. Nöll von der Nahmer, R., Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Band 1, Köln und Opladen 1964, S. 62
4) Vgl. Mersmann, W., Gedanken zur Entwicklung der Finanzgerichtsbarkeit in Deutschland, StuW 1969, Sp. 32; Spanner, H., Probleme der Finanzgerichtsordnung, StuW 1969, Sp.11ff.

beamte. Es handelt sich dabei durchweg um Beamte, die die gerichtliche Tatsacheninstanz in der Praxis nie erlebt haben. Die Aufgabe eines hohen Ministerialbeamten - Gesetzesvorlagen auszuarbeiten, Verhandlungen mit Interessenvertretern zu führen und eine einheitliche Rechtsanwendung durch Richtlinien und Erlasse zu sichern - erfordern besondere Qualifikation; Zeugen und Sachverständige in der mündlichen Verhandlung zu vernehmen ist dagegen eine ganz andere Aufgabe. Als Richter muß er nun in persönlicher sachlicher Unabhängigkeit, nur an das Gesetz gebunden, über "angebliche" Rechtsverletzungen der Finanzverwaltung, der er früher angehörte, entscheiden. Die für die Finanzverwaltung so bedeutsamen Steuerrichtlinien soll er nun auf ihre Gesetzmäßigkeit prüfen und darf sie, wenn er sie für gesetzwidrig erachtet, im konkreten Fall nicht mehr anwenden. Es genügt daher nicht, daß die Weisungsfreiheit und Unabhängigkeit der Richter vom Gesetz vorgeschrieben wird; vielmehr müßten die Richter von jeder dienstrechtlichen Verbindung zu ihren früheren Wirkungskreisen gelöst werden[1].

Die Berufung der Richter des BFH beruht nach Art. 95 ff des GG praktisch auf der Entscheidung des Richterwahlausschusses, dem die Ressortminister der Länder und eine gleiche Anzahl vom Bundestag gewählter Mitglieder angehören. Der Nachwuchs kommt zu mehr als der Hälfte aus der Finanzgerichtsbarkeit der Länder; qualifizierte Rechtsanwälte und Wirtschaftsjuristen mit entsprechender Steuerrechtspraxis werden kaum berücksichtigt. Für einige Entscheidungen des RFH war m.E. der Umstand wichtig, daß nur die Hälfte seiner Mitglieder die Befähigung zum Richteramt haben mußte und somit auch Wirtschaftswissenschaftler zur Entscheidung herangezogen werden konnten.[2] Diese Möglichkeit besteht heute nicht mehr, da nach § 1o FGO die Senate nur mit hauptamtlichen Richtern zu besetzen sind.[3]

---

1) Vgl. Hartung, B., Die Stellung der Steuergerichte zur Finanzverwaltung, BB 1954,S. 2o3 ff.
2) Vgl. Thoma, G., Hat die Steuerrechtsprechung die Erkenntnisse der Betriebwirtschaftslehre zu berücksichtigen?, WPg 1967, S. 233
3) Vgl. Mersmann, W., Gedanken zur Finanzgerichtsbarkeit in Deutschland, StuW 1969, Sp. 34

e) Zur Frage der Dissenting Opinion

Das Recht eines von der Mehrheit des Senats überstimmten Richters, gleichzeitig mit dem Urteil die Gründe für seine abweichende Meinung zu veröffentlichen (Dissenting Opinion) wurde auf dem Juristentag lebhaft diskutiert. Da für das Steuerrecht widerspruchsfreie Entscheidungen im Interesse der Rechtssicherheit und der einheitlichen Verwaltungspraxis von größter Bedeutung sind, könnte die Dissenting Opinion jedoch ungünstige Folgen haben. Es würde unter Umständen in den Schriftsätzen der Parteien eine ebenso große Rolle spielen wie die Urteile selbst und könnte dazu führen, daß sich die Parteien in großem Umgang auf die bekannt gewordenen Eigenarten des einzelnen Richters einstellen würden.

f) Fallgerechtigkeit und Präjudizierung

Das Gericht entscheidet nur den einzelnen Fall, die Bindungswirkung eines Urteils geht also nicht unmittelbar über den entschiedenen Teil hinaus. Urteile von grundsätzlicher Bedeutung waren bis zum Inkrafttreten der Finanzgerichtsordnung als S-Urteile gekennzeichnet und wurden im BStBl III veröffentlicht.[1] Die anderen Urteile, die als U (=Umlauf) -Urteil oder KU (= kein Umlauf)-Urteil ergingen, wurden entweder auf Beschluß des Senats zur Veröffentlichung im BStBl III oder zur privaten Veröffentlichung freigegeben.

Seit dem 1.1.1966 entscheidet nun der Große Senat, wenn ein Senat des BFH von der Entscheidung eines anderen Senats abweicht. Der erkennende Senat kann in einer grundsätzlichen Rechtsfrage auch die Entscheidung des Großen Senats herbeiführen, wenn nach seiner Auffassung die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsordnung es erfordern.[2]

1) Vgl. Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd I, 3. Aufl., München 1972, S. 69
2) Vgl. § 11 Abs. 3 und 4 FGO

Die Urteile des BFH haben in der Praxis eine außerordentliche Breitenwirkung. Das mag einerseits mit der starken Bindung zu erklären sein, die ein entschiedener Einzelfall auf den Senat und die Finanzgerichte ausübt und den Steuerpflichtigen damit rechnen läßt, daß Entscheidungen anderer Art nicht ergehen. Auf der anderen Seite beobachtet die Wirtschaft, daß die Verwaltung in der Regel ihre Anordnungen nach den Entscheidungen des BFH ausrichtet, ob sie nun grundsätzliche Bedeutung haben oder nicht. Das Vorgehen des Gerichts hat eine größere Rechtssicherheit zur Folge, führt aber manchmal dazu, daß Entscheidungen völlig ungeeigneter Sachverhalte als Grundsatzentscheidungen betrachtet und von der Verwaltung auch in den Fällen als präjudiziell herangezogen werden, in den sich der BFH sicherlich anders entscheiden würde, wenn ihm ein neuer geeigneter Fall zur Entscheidung vorläge.

2. Die Steuerrechtsprechung und die Betriebwirtschaftslehre

a) Die Beeinflussung der Steuerrechtsprechung durch die Betriebswirtschaftslehre

Da heute die Finanzgerichte im Gegensatz zu früher ausnahmslos mit Juristen besetzt sein müssen, orientieren sich Verwaltung und Steuerrechtsprechung mehr und mehr juristisch, ohne dabei immer die betriebswirtschaftlichen Aspekte zu bedenken.[1] Untersucht man, was der Gesetzgeber, die Verwaltung und die Rechtsprechung in der Vergangenheit dazu beigetragen haben, an betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen dem Steuerrecht nutzbar zu machen, so kann der Wirtschaftswissenschaftler den Mut verlieren. Gesetzgebung und Rechtsprechung enthalten starke Barrieren, die den Einfluß der Betriebswirtschaftslehre einschränken. Die Steuergesetze sind zunehmend mehr politisch und weniger rational beeinflußte Gebilde. Interessentengruppen setzen

1) Vgl. Thoma, G., Hat die Steuerrechtsprechung die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre zu berücksichtigen?, WPg 1967, S. 233 f.

Sonderwünsche durch oder verhindern notwendige Bereinigungen; die Ausschüsse der gesetzgebenden Organe ändern Gesetzesvorlagen, ohne daß ihren Mitgliedern ausreichende Fachkenntnisse zur Verfügung stünden.

Die Steuerrechtsprechung hat dagegen erheblichen Einfluß auf den Ausbau der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gehabt. Selten hat jedoch die Steuerrechtsprechung von den Methoden und Erkenntnissen der Betriebwirtschaftslehre Kenntnis genommen, ein Umstand, den Spitaler schon lebhaft bedauert hat.[1] Häufig finden betriebswirtschaftliche Abhandlungen über Steuerfragen in der Steuerpraxis keine Ressonanz, da außer dem allgemeinen Lernprozeß im Steuerbereich eigene Fachzeitschriften bestehen, die nicht mit denen identisch sind, in denen üblicherweise Betriebswirtschaftler veröffentlichen. Eine Verkürzung des Durchsetzungszeitraumes einer relevanten betriebswirtschaftlichen Erkenntnis wäre denkbar, wenn diese Autoren ihre Arbeit auch in den für die Steuerpraxis wichtigen Fachzeitschriften publizierten. Darüber hinaus hat sich inzwischen in der Betriebswirtschaftslehre eine angelsächsisch beeinflußte Terminologie entwickelt, die dem Steuerpraktiker nicht mehr geläufig ist, aber auch die "Steuersprache" wurde den nicht steuerlich tätigen Betriebswirtschaftlern relativ fremd.

Da es im Steuerrecht für die Feststellung und die Beurteilung von Tatbeständen auf die wirtschaftliche Bedeutung der Gesetze und die Entwicklung der Verhältnisse (§ 1 StAnpG) ankommt, geht es nicht ohne den Wirtschaftswissenschaftler, der mit seinen Kenntnissen und Erfahrungen für die Ermittlung des Sachverhalts und in vielen Fällen auch für die Feststellung des gesetzlichen Tatbestandes für das Steuerrecht ebenso wichtig ist, wie der Steuerjurist für die Beurteilung des Falles.[2]

1) Vgl. Spitaler, A., Wandlungen im Steuerrecht, StbJb 1960/61, S. 379 ff.
2) Vgl. Hartz, W., Die Auslegung von Steuergesetzen, Herne 1956; Beiträge zur "Auslegung" in Spitaler-Gedächtnisschrift,"Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis", hrsg. von G. Thoma und U. Niemann, Köln 1965; Beise, H., Stichwort "Auslegung", HwStR Bd I, S. 91 ff.

Bei der Subsumtion des Sachverhaltes unter den gesetzlichen Tatbestand ergibt sich die Frage, inwieweit der Richter bei der Auslegung von Steuergesetzen die Betriebswirtschaftslehre und deren Begriffsbestimmungen zu beachten hat. Zunächst wird der Terminologie des bürgerlichen Rechts der Vorrang eingeräumt. Wenn in einem Steuergesetz ein Begriff erscheint., der auch im Bürgerlichen Recht verwendet wird und dort einen eindeutigen Inhalt hat, so ist ihm im Steuerrecht derselbe Sinn beizumessen, sofern der Steuergesetzgeber nicht erkennbar etwas anderes wollte.[1)]

Kann ein Begriff nur wirtschaftlich verstanden werden und gibt es keine entgegenstehende Definition, dann wird man ihn im Steuerrecht auch wirtschaftlich auslegen müssen. Ebenso wie kein Jurist medizinische oder technische Ausdrücke, die das Gesetz verwendet, zu interpretieren versucht, so wird man betriebswirtschaftliche Begriffe auch nicht anders als betriebswirtschaftlich deuten müssen. Die Versuchung, auf dem Gebiet der Betriebswirtschaftslehre anders zu verfahren, ist allerdings groß, weil vielen Juristen die Betriebswirtschaftslehre nicht als fremde Wissenschaft erscheint. Der Vorschlag, daß der gesetzliche Tatbestand einer Rechtsnorm dann im betriebswirtschaftlichen Sinne verstanden werden sollte, wenn der Gesetzgeber einen Begriff auf der Betriebswirtschaftslehre verwendet, oder wenn der gesetzliche Tatbestand erst durch die Betriebswirtschaftslehre einen Inhalt bekommt, stößt auf Schwierigkeiten, da in vielen Fällen die betriebswirtschaftliche Terminologie nicht eindeutig ist.[2)]

---

1) Vgl. Hartz, W., Wandlungen im Steuerrecht und im Steuerprozeß unter dem Einfluß des Grundgesetzes, Juristen-Jahrbuch 1962/63, S. 1o6

2) Vgl. Endres, W., Zur Ausdrucksweise im betriebswirtschaftlichen Schrifttum, ZfbF 1969, S. 6o1 ff.; Kroeber-Riel, W., Über die normative Kritik betriebswirtschaftlicher Sprachen, oder: Wie man aus einem wissenschaftlichen Text ein Volkslied macht, ZfbF 1969, S. 828 ff.; Hax, H., Für wen kann und soll die betriebswirtschaftliche Fachsprache verständlich sein?, ZfbF 197o, S. 575 ff; Leinfeller, W., ; Zum sprachlichen Methodenstreit in der BWL, ZfbF 197o, S. 582 ff.

Das darf aber nicht dazu führen, daß der Begriff im juristischen Sinne ausgelegt wird, denn stets ist auf die große Wirtschaftsnähe des Steuerrechts Rücksicht zu nehmen. Der BFH könnte Gutachten von betriebswirtschaftlichen Instituten einholen.[1] Der Richter ist zwar an die Gutachten nicht gebunden, sie vermitteln ihm aber einen tieferen Einblick in den Sachverhalt. Die Forschungsergebnisse der Betriebswirtschaftslehre kommen auf diese Weise der Entscheidung, die allein vom Richter zu treffen ist, zugute.

Hinzu kommt, daß viele Steuerpflichtige vor den Steuergerichten von Steuerberatern vertreten werden, die ihre Fälle aus betriebswirtschaftlicher Sicht vortragen. Es ist sicher kein Zufall, daß die meisten Steuerberater ein wirtschaftswissenschaftliches Examen abgelegt haben, und somit die betriebswirtschaftlichen Probleme in den Mittelpunkt der Betrachtung stellen.[2]

b) Die Rechtsprechung des BFH und die "wirtschaftliche Betrachtungsweise"[3]

Ist auch die Betriebswirtschaftslehre für die Auslegung von Steuergesetzen nur im eingeschränkten Umfang kompetent, so uneingeschränkt ist sie es dann, wenn es darum geht, den "wirtschaftlichen Gehalt" von Sachverhalten festzustellen.[4] Etwa 5 - 10 % aller vom BFH veröffentlichten Urteile berufen sich

1) Vgl. zum Gutachten des DIHT und des IdW zur steuerlichen Behandlung von Leasing-Geschäften, WPg 1970, S. 195ff
2) Vgl. S.198ff.
3) Vgl. Ebert, D., Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Auslegungsgrundsatz im Steuerrecht, Diss., Mainz 1955; Esser, L.,-H., Die Entwicklung des Verhältnisses Steuerrecht-Privatrecht unter besonderer Berücksichtigung der sog. "wirtschaftlichen Betrachtungsweise", Diss., Würzburg 1966; von Wallis, H., Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Festschrift für Ottmar Bühler, Köln 1954, S. 261
4) Vgl. Aparth,W., Zur Lehre vom steuerlichen Tatbestand In: Gegenwartsfragen des Steuerrechts, Festschrift für Armin Spitaler, Köln 1958, S. 133 f.

ausdrücklich - jedoch nicht immer unter Anführung des § 1 StAnpG - auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise.[1] Die relativ geringe Zahl der Urteile darf jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, daß ihre materielle Bedeutung besonders groß ist. Wichtige Institutionen wie die Unternehmereinheit bei der Umsatzsteuer oder der Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag bei der Körperschaftsteuer sind allein aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entstanden.

Seine Aufgabe im Bereich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise versteht der BFH,[2] daß er

(1) im Steuerrecht vorkommende Begriffe wirtschaftlich zu deuten[3] und
(2) "tatsächliche Vorgänge nach ihrem wirtschaftlichen Inhalt zu beurteilen habe",[4] und in der Regel
(3) die Auslegung nicht abweichend vom Gesetzeswortlaut und der bürgerlich rechtlichen Begriffsbestimmung durchführen[5] und
(4) die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen anwenden dürfe.[6]

Diese Grundsätze können aus der Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre akzeptiert werden, denn das Steuerrecht wird von der Betriebswirtschaftslehre einerseits als Datum berücksichtigt, andererseits als Instrumentalvariable im unternehmerischen Entscheidungsprozeß gesehen.[7]

---

1) Vgl. Rose, G., Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, FR 1968, S.4
2) Vgl. Rose, G., Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus der Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, a.a.O., S. 434
3) Vgl. BFH-Urteil vom 13.11.1959, BStBl III 196o, S. 48
4) Vgl. BFH-Urteil vom 11.3. 1965, BStBl. III, S. 313
5) Vgl. BFH-Urteil vom 5.6.1964, BStBl III 1965, S. 39
6) Vgl. BFH-Urteil vom 8.9.1953, BStBl III, S. 344
7) Vgl. Erichsen, M., Der Realismus der Steuerplanung in der Theorie der Unternehmung und in der Wirtschaftspraxis, FR 1968, S. 38o

Eine unbefangene Durchsicht der Rechtsprechung läßt ein deutliches Überwiegen der Fälle erkennen, in denen die bürgerlich-rechtlichen betroffenen Regelungen unter Berufung auf die wirtschaftliche Betrachtungswiese nicht beachtet werden, oder in den Fällen nicht für anwendbar erklärt, wenn sie für den Steuerpflichtigen vorteilhaft gewesen wären.[1] Die nachteilige Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hat eine Ursache darin, daß vorwiegend Grenzfälle zum obersten Steuergericht gelangen.

Nach der Form der Veröffentlichung kann man die Urteile kaum zum wissenschaftlichen Schrifttum rechnen, weil weitgehend auf Auswertung und Zitierung der juristischen und betriebswirtschaftlichen Literatur, häufig aber auch auf die Diskussion strittiger Probleme und auf die Berücksichtigung betriebswirtschaftlicher Argumente verzichtet wird.[2] In einem solchen Klima hat das Präjudiz eine größere Bedeutung als das neue Argument. Die schwierigen Probleme der Ermittlung des wirtschaftlichen Gehalts von Sachverhalten könnten etwa dadurch gefördert werden, daß die Richter "besonders sorgfältig den Weg beschreiben, auf dem sie zur Erkenntnis des wirtschaftlichen Kerns gelangt sind."[3]

---

1) Vgl. Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd II, 1. Halbband, a.a.O., S. 152
2) Vgl. Heidrich, J., S-Urteile auf der Grundlage unbestätigter Erfahrungssätze, FR 1959, S. 5o9
3) Vgl. Rose, F., Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur wirtschaftlichen Betrachtungswiese aus der Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, a.a.O., S. 436

III. Finanzverwaltung

1. Kritische Anmerkungen zum Aufbau der Finanzverwaltung

Der Aufbau der Finanzverwaltung in Deutschland ist auf das engste verbunden mit der Gestaltung von Gesellschaftsordnung und Staatsform in den verschiedenen Zeitabschnitten[1]. Forschungen über die Entstehung der Finanzverwaltung gehen auf die um 796 errichtete Schatzkammer Karl des Großen zurück, in der die Einnahmen aus den Reichsteilen zusammenliefen. Eine Fülle von Gesetzen, Instruktionen und Briefen jener Epoche deutet auf das Ausmaß der Abgabenerhebung hin und läßt bereits eine rege Tätigkeit der Kämmerer durch planende, anweisende und beaufsichtigende Maßnahmen vermuten. Die Kammerbeamten hatten die Einsammlungen der Jahresabgaben auf den Reichstagen zu überwachen und Bestimmungen über die Bonität der Naturalien zu treffen. Im Heiligen Römischen Reich Deutscher Nation war es die Reichsschatzkammer, die als "Finanzministerium" fungierte. Für den bereits fest eingeführten Verwaltungsschriftverkehr finden wir vorbildlich angelegte Archive, die die Steuerein-und-ausgänge in fortlaufend geführten Registern festhielten. Alle Steuerverwaltungsgeschäfte unterlagen bereits einer Kontrolle durch Rechnungsprüfungsbeamte.

War schon durch die "Goldene Bulle" die Finanzhoheit überwiegend auf die Kurfürsten übergegangen, so wurde nach dem "Westfälischen Frieden" diese endgültig auf die Landesherren übertragen. Als Beispiel für den damaligen Ausbau der Ministerialinstanz sei die Entwicklung im preußischen General-Finanz-Direktorium zu Beginn des 18. Jahrhunderts herausgegriffen[2]. Eine königliche Kabinetts-Order vom 26.12.1722 sah 17 "geheime Finanzräthe" vor,die Finanzentscheidungen

---

1) Vgl. Leidel, H. Die Begründung der Reichsfinanzverwaltung, Schriftenreihe des BdF, Bonn 1964; Von der Reichsschatzkammer zum Bundesfinanzministerium, hrsg. vom Bundesministerium der Finanzen, Köln-Marienburg 1969

2) Vgl. Grabower, R., Preußens Steuern vor und nach den Befreiungskriegen, Berlin 1932, S. 102; Potzel, F., Zur Soziologie der Reichssteuerbeamten, StWa 1932, S. 406

vorzubereiten und ihren Vollzug zu beaufsichtigen hatten. An Qualifikation wurde von ihnen nicht nur "Eifer und Kraft", sondern auch die "umfassendste Vorbildung und die strengste Gewissenhaftigkeit" verlangt. Rechnet doch die Instruktion gerade darauf, daß nicht nur des Lohnes, sondern ebenso sehr "der Ehre wegen" gedient werde. Die geschicktesten Leute, forderte der König in seiner Instruktion, die weit und breit zu bekommen wären, sollten für diesen leitenden Verwaltungsdienst gewonnen werden, solche, die die Wirtschaft verstünden, einen offenen Kopf hätten und treu und redlich seien. Auf das eingehendste bestimmen diese Richtlinien auch die Tätigkeit und Stellung der "Subalternbeamten", Sekretäre und Kanzlisten.

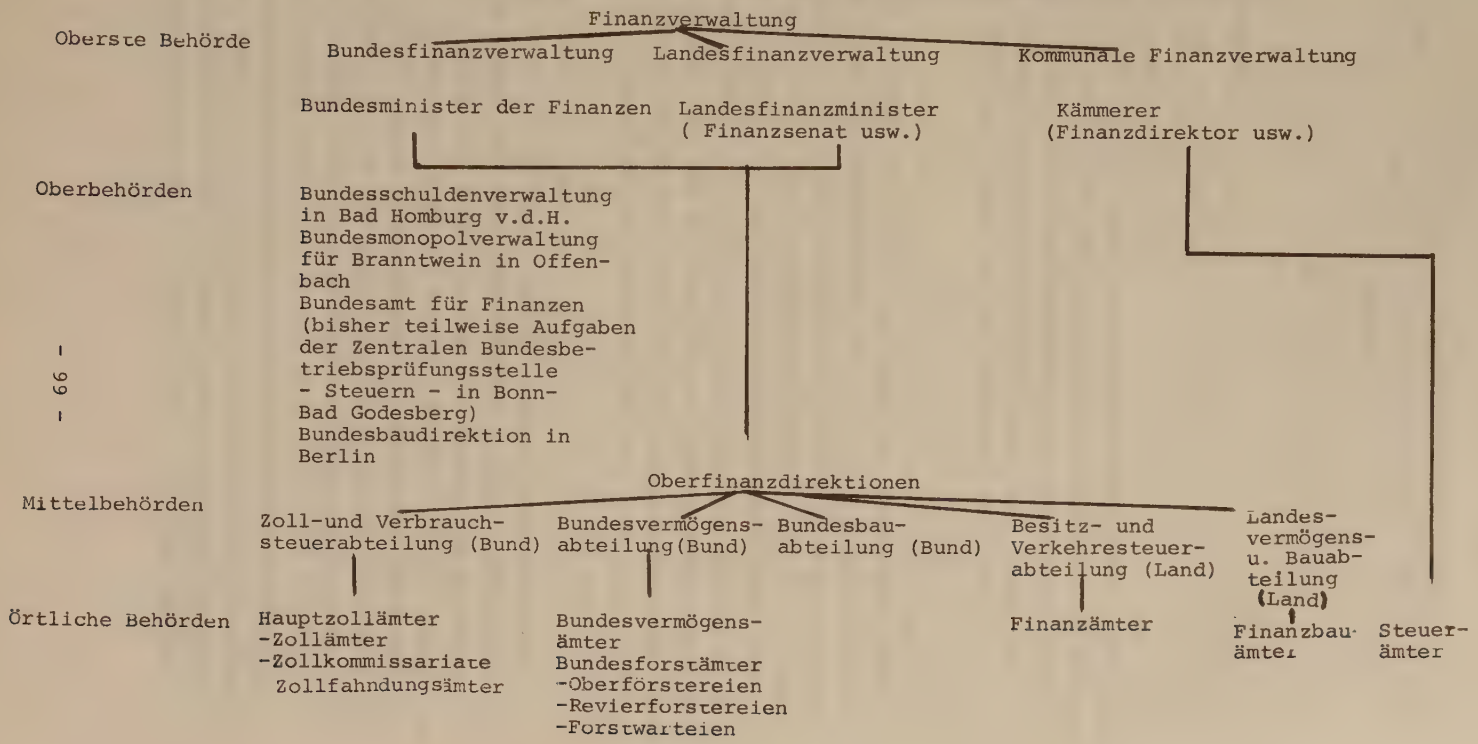
Das Finanzamt in seiner heutigen Form geht zurück auf das Gesetz über die Reichsfinanzverwaltung vom 10. September 1919.[1] Die Zeit vom Mai 1945 bis zur Schaffung des GG war gekennzeichnet durch Improvisationen[2]. Praktisch hatten die Finanzämter als örtliche Finanzbehörde zu keiner Zeit aufgehört zu bestehen. Manche Finanzämter waren lange Zeit völlig auf sich selbst gestellt und gerieten zum Teil unter den Einfluß der Kommunalbehörden, die sich auf ihre Finanzhoheit beriefen und die sie mit Hilfe der Finanzämter auszubauen versuchten.

Entsprechend der Aufteilung der Einnahmen aus Steuern,[3] die Bund, Ländern und teils Bund und Ländern, zufließen, ist nicht nur die Gesetzgebung zwischen Bund und Ländern aufgeteilt worden, sondern auch die Verwaltung der Steuern und Abgaben, die teils Bundes- und Landesfinanzbehörden übertragen wurden.

Gemäß dem Gesetz über die Finanzverwaltung stellt sich die Organisation der heutigen Finanzverwaltung wie folgt dar:[4]

1) Vgl. Leidel, H., a.a.O., S.11
2) Vgl. Schweigert, F., Die Finanzverwaltung Westdeutschlands in der Zeit vom Ende des 2. Weltkrieges bis zu ihrer Neuordnung durch das Grundgesetz, Diss. Köln 1970
3) Vgl. Art. 108 ff.
4) Der Aufbau der Finanzverwaltung ist geregelt im Gesetz über die Finanzverwaltung vom 6.9.1950,BGBl I, S. 448 u. im zweiten Gesetz über die Finanzverwaltung vom 15.5.1952, BGBl I, S. 293 in der Fassung des Finanzanpassungsgesetzes vom 30.8.1971, BGBl I, S. 1426

Aufbau der Finanzverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland



Oberste Instanz der Bundesfinanzverwaltung ist der Bundesfinanzminister[1], als Mittelbehörden fungieren die Oberfinanzdirektionen, die jedoch zugleich Landesbehörden sind, sowie als örtliche Behörden des Bundes lediglich noch die Hauptzollämter und Zollämter, während die Finanzämter heute noch Landesbehörden sind, so daß der Bund keinerlei dezentrale Steuerverwaltung mehr besitzt.

Oberste Instanz der Länderfinanzverwaltung sind die Länderfinanzminister mit den Oberfinanzdirektionen als Mittelbehörden, als örtliche Behörden fungieren die Finanzämter[2]. Die sachliche Zuständigkeit ergibt sich generell aus den Bestimmungen des FVG, der Rahmensteuergesetze und der Spezialsteuergesetze. Zwar schafft Abs. 2 des § 17 FVG die rechtliche Möglichkeit, Finanzämter auf die Verwaltung bestimmter Steuern oder die Wahrnehmung bestimmter Aufgaben zu beschränken, jedoch wurde von dieser betriebswirtschaftlich sinnvollen Bestimmung nur selten Gebrauch gemacht. In Nordrhein-Westfalen wurde in jüngster Zeit die Bearbeitung der Steuerstrafsachen bei sog. "Gemeinsamen Strafsachenstellen" vereinigt; in einigen Großstädten wie Hamburg, München, Frankfurt und Köln wurde die Bearbeitung der Körperschaften Spezial-Finanzämtern übertragen.

Charakteristisch für den Aufbau der Finanzverwaltung ist das Zusammenfallen der Mittelbehörden von Bundes- und Länderfinanzverwaltung in den Oberfinanzdirektionen[3]. Eine gewisse sachliche Kompetenzabgrenzung wird hier durch die Trennung in bundeseigene und landeseigene Verwaltungsstellen erreicht; praktisch arbeiten jedoch Bundes- und Landesbeamte nebenein-

---

1) Vgl. Görg, H., Probleme der Bundesfinanzierung. In: Staats- und verwaltungswissenschaftliche Beiträge, Stuttgart 1957, S. 209
2) Vgl. Millinger, R., Bundesstaatliche Finanzverfassung, Diss. Würzburg 1968; Klein, F., Die Zuständigkeit in der Steuergesetzgebung und der Steuerverwaltung nach der Finanzreform, BB 1969, S. 1321
3) Vgl. Nöll von der Nahmer, R., Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. I, Allgemeine Finanzwissenschaft, Köln und Opladen 1964, S. 50 ff.

ander, und nur die Leiter der Oberfinanzdirketion, die Oberfinanzpräsidenten, sind gleichzeitig Bundes- und Landesbeamte.

Die "Finanzverwaltung" der Gemeinden ist auf die Realsteuern beschränkt. Auch diese Kompetenz müssen sie jedoch weitgehend mit den örtlich zuständigen Finanzämtern teilen, deren Aufgabenbereich über das Ermittlungsverfahren hinaus weit in das Feststellungsverfahren hineingreift. Die Finanzämter befassen sich bei den Realsteuern neben der Ermittlung des Steuerobjektes, der Einheitswerte und des Steuerschuldners auch mit der Festsetzung der "Steuermeßbeträge", so daß den kommunalen Steuerämtern lediglich - auf Grund der in eigener Zuständigkeit festgelegten "Hebesätze" - die Festsetzung der Steuerschuld und ihre Einziehung obliegt[1].

Der Hauptunterschied zwischen der Organisation der Finanzverwaltung vor 1945 und ihrem heutigen Aufbau besteht darin, daß aus der ehemals einheitlichen Reichsfinanzverwaltung eine zweigeteilte Finanzverwaltung des Bundes und der Länder geworden ist[2]. Im ganzen stellt sich somit die Finanzverwaltung heute als ein fast unüberschaubarer Komplex von ineinander verschachtelten Behörden mit Amtshilfeverpflichtungen gegenseitigen Auftragsangelegenheiten und oft schwierigen Kompetenzabgrenzungen dar. Für diese Aufteilung der Finanzhoheit sind weniger innerdeutsche Gründe der staatlichen Neuordnung als vielmehr der "Befehl" der Besatzungsmächte maßgebend gewesen, die in einer einheitlichen Finanzverwaltung nach Erzbergerschem Muster die Gefahr einer erneuten Machtkonzentration sahen.

Wissenschaftler, Praktiker und Politiker kritisieren das geltende System und auch nach der inzwischen erfolgten

---

1) Vgl. Klein, F., Die verfassungsrechtliche Gewährleistung der gemeindlichen Finanzhoheit im Spiegel der Rechtsprechung, FA (NF), Bd. 28 (1968), S. 271 ff.
2) Vgl. Hettlage, K.M., Die Neuordnung der deutschen Finanzverfassung, FA (NF), Bd. 14 (1953,54), S. 464; Schmölders, G., Finanzpolitik, 3. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1970, S. 27 ff.

Finanzreform ist diese Kritik nicht ganz verstummt[1]. Ihre Hauptforderung ist die Einführung einer einheitlichen Bundesfinanzverwaltung. Als Argument für eine einheitliche Bundesfinanzverwaltung werden aufgeführt: Kostensenkung durch einen klaren und rationellen Verwaltungsaufbau, einheitliche und gleichmäßige Gesetzesanwendung und verbesserte Fortbildung der Mitarbeiter.

Dagegen sehen viele Politiker in der einheitlichen Bundesfinanzverwaltung den ersten Weg zu einem Zentralstaat. Zugunsten des Trennsystems argumentiert man auch mit dem Gedanken, daß der dreistufige Aufbau in Bund, Länder und Gemeinden auch auf die Finanzverwaltung übertragen werden müsse; diese politische Betrachtung ist aber nicht auf Fragen der wirtschaftlichen Erfordernisse abgestellt[2]. Rationalisierung ist heute in allen Bereichen der Wirtschaft erforderlich, und sie muß auch von der Finanzverwaltung verlangt werden, was nur durch die Schaffung einer einheitlichen Finanzverwaltung zu erreichen ist. Dadurch würde zwar den Ländern die Verwaltungshoheit genommen, jedoch bliebe ihnen die Ertragshoheit in vollem Umfange erhalten; das bedeutet, daß sie weder in der Erfüllung ihrer Aufgaben eingeschränkt noch in ihrer Selbständigkeit beschnitten würden.

2. Die Aufgaben der Finanzämter aufgrund der Rahmengesetze

Die Vielzahl der Aufgaben der Finanzämter faßt § 17 Finanzverwaltungsgesetz in Abs. 2 wie folgt zusammen:
"Die Finanzämter sind als örtliche Landesbehörden für die Verwaltung der Steuern ... zuständig, soweit die Verwaltung nicht aufgrund des Artikels 108 Abs. 4 Satz 1 des Grundge-

---

1) Piduch, E. A., Finanzverfassung und Steuerreform, Köln 1964; Millinger, R., Bundesstaatliche Finanzverfassung, Diss., Würzburg 1968; Fischer, H. J., Parlamentarischer Rat und Finanzverfassung, Diss., Kiel 1970; Vogel, K., Finanzverfassung und politisches Ermessen, Karlsruhe 1972

2) Vgl. Laufer, Föderatives System und Finanzordnung, Festschrift für K. Loewenstein, Tübingen 1971, S. 279 ff; Klein, F., Die Zuständigkeit in der Steuergesetzgebung und der Steuerverwaltung nach der Finanzreform,BB 1969,S. 1321

seztes den Bundesfinanzbehörden oder auf Grund des Artikels 108 Abs. 4 Satz 2 des Grundgesetzes den Gemeinden (Gemeindeverbänden) übertragen worden ist. Sie sind ferner für die ihnen sonst übertragenen Aufgaben zuständig."

Man kann die erste Gruppe auch als die klassischen Aufgaben des Finanzamtes bezeichnen, die sich seit dem Bestehen der Finanzämter nicht wesentlich verändert haben. Die Gruppe der sonstigen Aufgaben ist so allgemein definiert, daß darunter alles verstanden werden kann, was irgendwie mit den öffentlichen Finanzen zu tun hat[1]. Auch sie können steuerliche Angelegenheiten betreffen wie z. B. die Mitwirkung bei der Investitionshilfe oder die Gewährung von Beihilfen auf Grund des § 73 des Bundesvertriebenengesetzes; sie können aber auch Angelegenheiten berühren, in denen die Finanzämter anderen Behörden Amtshilfe leisten, ohne damit typisch steuerliche Aufgaben zu erfüllen, wie z. B. den Zivilgerichten, den Ausgleichsämtern, den Wiedergutmachungsämtern; schließlich können es Aufgaben sein, die man den Finanzämtern auf Grund fehlender Verwaltungsorgane zuweist, wie z. B. die Bearbeitung von Ehestandsdarlehen und Kinderbeihilfe.

Diese weite Fassung des § 17 Finanzverwaltungsgesetzes hat einerseits Vorteile für den Staat, da er sich stets der örtlichen Instanz des Finanzamtes bedienen kann, ohne auf neue Behörden angewiesen zu sein, auf der anderen Seite belasten die sonstigen Aufgaben die organisatorische und personelle Planung der Finanzämter. So erfüllen beispielsweise die derzeitigen Stellenpläne der Finanzämter des Landes Nordrhein-

---

1) So muß die Finanzverwaltung z. B. Maßnahmen zur Verbesserung der Wirtschaftsstruktur ausführen, in regionaler Hinsicht z. B. mit dem Berlinförderungsgesetz oder bei der wirtschaftlichen Stärkung des Zonenrandgebietes, oder sektoral durch Steuererleichterungen für die Landwirtschaft, den Bergbau, den Verkehr, Wohnungsbau und dergleichen. Zu den gesellschaftspolitischen Zielsetzungen gehört z. B. der Ausbau der Vermögensbildung, die der Steuerverwaltung über den Weg von Prämien und Steuerbegünstigungen weitere Arbeiten aufbürdet. Im Interesse der Wachstumsförderung hat die Steuerverwaltung entsprechende Vergünstigungen zur Ersparnisbildung, für Forschungs- und Entwicklungsvorhaben, für bestimmte Investitionsvorhaben oder für die Ausbildungsförderung zu vollziehen.

Westfalen nur noch 60 % des errechneten Personalbedarfes, wobei die bestehenden Unzulänglichkeiten der Diensträume und der technischen Ausstattung den Mangel an Arbeitskräften noch verstärken[1].

Enthält § 17 Abs. 2 Finanzverwaltungsgesetz den Generalauftrag zum Tätigwerden des Finanzamtes, so umreißen die sog. Rahmensteuergesetze die Abgabenordnung, Steueranpassungsgesetz, Bewertungsgesetz u.a. die allgemeinen Aufgaben des Finanzamtes, während seine Einzelaufgaben durch Einzelsteuergesetze wie EStG, KStG, UStG u. a. bestimmt werden. Die Bedeutung der Rahmensteuergesetze liegt darin, daß sie allgemeine Regeln aufstellen, die für das gesamte Steuerrecht verbindlich sind. Nur soweit sie zum Verständnis der wirtschaftlichen Aufgabenerfüllung unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Betriebsprüfung erforderlich sind, werden sie dargestellt:

(1) Die Erfassung steuerlicher Tatbestände.
Steuererheblich ist ein Tatbestand, an den das Gesetz eine steuerliche Leistungspflicht knüpft[2].
Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber
(a) die Finanzämter ermächtigt und verpflichtet, die steuerlichen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuern wesentlich sind[3],
(b) einen gewissen Kreis von Dritten verpflichtet, den Finanzämtern bestimmte Mitteilungen zu machen, die für die Entstehung einer Steuerpflicht von Bedeutung sind[4],
(c) alle Behörden und Amtspersonen angewiesen, den Finanzämtern jede zur Durchführung der Besteuerung dienliche Hilfe zu leisten und Steuervergehen, die sie dienstlich erfahren haben, den Finanzämtern

---

1) Vgl. Steuerkongreßreport 1970, S. 18
2) Vgl. § 1 Abs. 1 AO
3) Vgl. § 204 AO
4) Vgl. §§ 165 ff. und §§ 175 ff. AO

mitzuteilen[1].

(2) Ermittlung, Erfassung und Kontrolle der Steuerpflichtigen.
Die Ermittlung und Erfassung steuererheblicher Tatbestände ist nur ein erster Schritt des Finanzamtes zur Erfassung der Steuerquellen, an den sich die Ermittlung, Erfassung und Kontrolle des Steuerpflichtigen anschließen muß. Diesem Zweck dienen, außer den im vorhergehenden Abschnitt genannten Vorschriften der AO, die Bestimmungen über die Personenstands- und Betriebsaufnahmen[2].

Die jährlich stattfindende Personenstands- und Betriebsaufnahme erfolgt durch die Gemeindebehörden. Sie stellen eine "Urliste der Steuerpflichtigen" auf, getrennt nach natürlichen Personen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften. Die Gemeinden reichen die Urlisten nach Überprüfung auf Vollständigkeit und Richtigkeit dem Finanzamt ein. Das Netz der Ermittlung und Erfassung der Steuerpflichtigen wird noch verfeinert durch die Auswertung des polizeilichen Meldewesens. In gleicher Weise wird das Finanzamt von den Gemeinden über Gewerbean- und abmeldungen unterrichtet.

Als weiteres Mittel zur Erfassung und Kontrolle der Steuerpflichtigen dienen dem Finanzamt die verschiedenen Arten von Kontrollmitteilungen[3], die teils von den Finanzämtern selbst, insbesondere von den Veranlagungsstellen, den Betriebsprüfungsstellen, den Steuerfahndungsstellen ausgeschrieben und dem zuständigen Finanzamt zugeleitet werden, teils von Dritten dem Finanzamt zu erstatten sind. Auf diese Weise erfährt das Finanzamt

---

1) Vgl. §§ 188 ff. AO
2) Vgl. §§ 165 ff. AO
3) Vgl. Lohmeyer, H., Kontrollmitteilungen, NST 502/001; Tipke, K., Sind Kontrollmitteilungen zulässig?, FR 1966, S. 403; Erhard, F., Steuerliche Betriebsprüfung, Achim bei Bremen 1966, S. 96 ff.; Schröder, J., Delhey, W., Betriebsprüfungsordnung (Steuer), Berlin 1970, S. 285 ff.

z. B. Vorgänge, die für die Festsetzung von Erbschafts- und Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer, Kapitalverkehrsteuer und Lohnsteuer von Bedeutung sind. Vor Vergabe öffentlicher Aufträge muß der Unternehmer sich bei seinem Finanzamt eine steuerliche Unbedenklichkeitsbescheinigung besorgen; Zahlungen an Steuerpflichtige auf Grund öffentlicher Aufträge sind dem Finanzamt mitzuteilen.

In der Praxis des Finanzamtes spielen diese Kontrollmitteilungen eine bedeutsame Rolle, sie sind neben der "Urliste" und den polizeilichen Meldungen und den Mitteilungen der Gewerbeämter nicht nur ein wichtiges Mittel zur Erfassung, sondern auch der laufenden Kontrolle der Steuerpflichtigen.

(3) Festsetzung und Erhebung von Steuern.
Man kann die Ermittlung und Erfassung steuerpflichtiger Tatbestände und Personen als Vorbereitungshandlungen zur Festsetzung und Erhebung von Steuern auffassen. Eine besondere Art der Erhebung ist die Veranlagung.

(4) Erzwingung von Leistungen.
Die Festsetzung und Erhebung von Steuern ist nur durchführbar, wenn das Finanzamt auch die Möglichkeit hat, die Erfüllung steuerlicher Pflichten notfalls zu erzwingen.

Außer den Befugnissen aufgrund der AO gibt das Steuersäumnisgesetz dem Finanzamt die Möglichkeit der Erhebung von Säumniszuschlägen bei nicht rechtzeitiger Entrichtung fälliger Steuern. Von einem großen Teil der Steuerpflichtigen wird die Erhebung von Säumniszuschlägen als ungerecht empfunden und mit der Begründung kritisiert, daß das Finanzamt bei Säumigkeit des Steuerpflichtigen Zuschläge erhebe, ohne aber im Falle eigener Säumigkeit - etwa bei der Erstattung überzahlter Steuern - seinerseits dem Steuerpflichtigen "Versäumniszuschläge" zu zahlen.

3. Aufgaben und Organisationsfromen der steuerlichen Betriebsprüfung

a) Steuerliche Nachprüfungen vor Gründung der Reichsfinanzverwaltung

Wenn wir die historische Entwicklung des Einkommensteuergesetzes verfolgen, so kommen wir zu dem Ergebnis, daß die steuerliche Betriebsprüfung - zumindest in Preußen - eine viel längere Tradition aufweist als man in allgemeinen annimmt.

Bereits 1806 wurde von Freiherr vom Stein die erste Klassensteuer (im heutigen Sinne Einkommensteuer) entwickelt, die der finanziellen Vorbereitung des Verteidigungskrieges gegen Napoleon dienen sollte[1]. Um diese Gesetze wirkungsvoll zu gestalten, wurde 1810 durch eine Deklaration erstmals die steuerliche Buchprüfung eingeführt. Alle Kaufleute hatten künftig ihr jährliches Einkommen einem Komitee anzuzeigen. Fanden sich gegen die Richtigkeit dieser Angaben Bedenken, so konnte das Komitee eine Revision der Handelsbücher verfügen[2].

Eine Parallele aus der Zeit von damals zu heute im Hinblick auf die Steuermoral kann man in einem Edikt vom 7. September 1811 nachlesen. Infolge der beabsichtigten gleichmäßigen Be-

---

1) Vgl. Grabower, R., Bemerkungen zur Entwicklung der steuerlichen Buch- und Betriebsprüfung, DStZ 1929, S. 343; Grabower, R., Die Stellung der Buch- und Betriebsprüfung im Steuerwesen. In: Steuerwirtschaftliche Probleme der Gegenwart, Festgabe für Her mann Grossmann, Berlin 1932, S. 96 ff.

2) Vgl. § 7 der Deklaration vom 22.3.1810. "Alle Kaufleute und die ihnen in Ansehung der Besteuerung gleichzustellenden Fabrikunternehmer, Reeder, Makler, Justizkommissarien und Ärzte müssen künftig ihr jährliches Einkommen dem Komitee eine Revision der Handlungsbücher ... verfügen..." § 12 Abs. 2 "Findet die Revisionsdeputation, daß das Einkommen zu niedrig angegeben ist, so fordert sie zuvörderst von den Fatenten die spezielle Nachweisung seines Umsatzes und seine Gewinns. Scheint auch dies nicht richtig zu sein, so verfügt sie eine Revision der Handlungsbücher".

steuerung der Einwohner aller Provinzen haben "alle ein gemeinschaftliches Interesse, daß das Einkommen eines jeden soviel wie möglich richtig ausgemittelt wurde, in dem, was der eine nicht zahlt, von den übrigen aufgebracht werden muß. Wir haben daher auch das Zutrauen zu unseren getreuen Untertanen, daß jeder .... sein Einkommen ... richtig angeben und nicht durch eine unrichtige Angabe von sich eine Last abwälzen und solche seinen Mitbürger aufbürden werde. Sollte wider unser Erwarten dennoch irgendwo das Gegenteil eintreten ... so soll der Name dessen, der sein Einkommen zu niedrig angegeben hat, in dem Regierungsblatt der Provinz, wo er wohnt und besteuert wird, öffentlich bekanntgemacht werden".[1] Diese Absicht konnte jedoch nicht verwirklicht werden, denn der Gedanke einer echten Einkommensteuer trat in den späteren Jahren immer mehr in den Hintergrund und damit auch der der steuerlichen Betriebsprüfung.

Die Steuerpflichtigen wurden durch die sog. Selbsteinschätzung veranlagt. Hinsichtlich der Ermittlung des Einkommens bestanden keine besonderen steuerrechtlichen Vorschriften. In den Einkommensteuerbestimmungen war lediglich zum Ausdruck gebracht, daß den Kommissionen vorbehalten bleibt, "ob eine Untersuchung nötig sei, und nur diejenigen, welche .... Verdacht wider sich erregen, daß sie ... sich einer unrichtigen Angabe schuldig machen, haben sich beizumessen, wie mit der genauesten Untersuchung ihres Vermögens verfahren wird."[2] Trotzdem machten die Veranlagungsbehörden von der Möglichkeit der Büchereinsicht kaum Gebrauch.

Das Gesetz über die Klassen- und klassifizierte Einkommensteuer von 1851 brachte auf prüfungstechnischem Gebiet sogar einen Rückschritt. Es untersagte den Einkommensteuerschätzungskommissionen "jedes lästige und tiefere Eindringen in die Einkommens- und Vermögensverhältnisse der einzelnen

---

1) Zitiert nach Grabower, R., Preußens Steuer vor und nach den Befreiungskriegen, Berlin 1932, S. 195
2) Lange, E., Der Buch- und Betriebsprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung, Jena 1935, S. 5

Steuerpflichtigen."[1] Die Selbsteinschätzung fiel vollständig weg. Dafür oblag dem Vorsitzenden der Einschätzungskommission die schwierige Aufgabe, mit Hilfe der Gemeindevorstände über die Bestiz- Vermögens-, Erwerbs- und sonstigen Einkommensverhältnisse der Steuerpflichtigen selbst Nachrichten einzuziehen. Der Steuerpflichtige war auch nicht verpflichtet, bei der Feststellung seines Einkommens mitzuwirken. Vor allem durfte er in keiner Weise genötigt werden, irgendwelche Auskünfte über seine Einkunftsverhältnisse zu erteilen. Nur wenn er gegen die amtliche Einschätzung Einspruch erhob, war er berechtigt bzw. verpflichtet, bei der Feststellung seines Einkommens die nötigen Auskünfte zu erteilen.[2] Diese Verpflichtung umfaßte auch die Vorlage seiner Handelsbücher, wenn er dazu besonders aufgefordert wurde. Das Gesetz gewährte ihm aber trotzdem genügend Spielraum, die Buchvorlage zu vermeiden. Er konnte sich der Kommission gegenüber so verhalten, wie es ihm am günstigsten erschien.

Die preußische Verwaltung der direkten Steuern kannte in der Veranlagungskommission eine starke Mitwirkung des Laienelements. Die Mitwirkung der Laien bei der Veranlagung hatte zwei Formen; einmal durch persönliche Verhandlungen mit einem Steuerpflichtigen unklare Einkommensverhältnisse, insbesondere bei gewerblichen Einkommen zu klären, und ferner die Mitarbeit in den Veranlagungssitzungen.[3]

Die Mitarbeit in den Sitzungen war vielfach eine reine Formsache. Die Sitzungen fanden so statt, daß die gesamten Veranlagungen, die durch die Kommission vorgenommen werden mußten, in gebündelten Akten in die Sitzungszimmer gelegt wurden, und daß dann der Vorsitzende einige Fälle vortrug, schließlich wurden alle nicht vorgetragenen Akten genehmigt.

Dennoch hatte die Zurückhaltung in der Prüfung der Einkünfte

---

1) Knopf, E., Die steuerliche Revision der Unternehmungen des Handels und der Industrie, Leipzig 1921, S. 17
2) Vgl. Selter, W., Der Buch- und Betriebsprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung, Diss., Frankfurt 1924, S. 13.
3) Vgl. Ball, K., Organisationspläne der Finanzverwaltung, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1927, S. 543

tiefere volkswirtschaftliche Gründe. Man kann sie einem Aufsatz von Oldenburg über "Soziale Steuerpolitik in Preußen" entnehmen. Dort heißt es: "Als aber eine schleunige Kapitalakkumulation in den Fordergrund der wirtschaftlichen Interessen trat, drückte der Fiskus ein Auge zu, bei der stillschweigenden Umbildung der Steuern zugunsten der freiwilligen Kapitalbildner; um so mehr, als die Kapitalisten jener Zeit naturgemäß zu politischem Einfluß kamen und sich einer Belastung des Kapitals nicht ohne Recht auf das stärkste widersetz haben würden.... Die beginnende Sättigung der Volkswirtschaft mit Kapital bringt den gesunden fiskalischen Menschenverstand wieder zu seinem Recht, wobei soziale Empfindungen mitspielen."[1)]

Mit der Miquel'schen Finanzreform im Jahre 1891 trat ein Umschwung ein.[2)] Während bis zu diesem Zeitpunkt jede allzu große Belästigung des Steuerpflichtigen vermieden wurde, mußte jetzt aufgrund des Einkommensteuergesetzes vom 24. Juni 1891 erstmalig eine Steuererklärung abgegeben werden. Der gesetzlich verankerte Deklarationszwang trug dazu bei, daß in vielen Betrieben ein geordnetes kaufmännisches Rechnungswesen eingeführt wurde. Auch Aktiengesellschaften waren zur Abgabe der Bilanz, Geschäftsberichte und Steuererklärung verpflichtet.[3)] Diese Verpflichtung war nur dann von Bedeutung, wenn die Veranlagungskommission die Steuererklärung beanstandete. Würde die vom Steuerpflichtigen abgegebene Erklärung seitens der Veranlagungskommission nicht anerkannt Bedeutung, wenn die Veranlagungskommission nicht anerkannt, dann konnte die Buchvorlage angeordnet werden.[4)] Verweigerte er jedoch die angeordnete Vorlegung seiner Bücher, so konnte die Kommission nur noch schätzen. Weitere Zwangsmittel standen ihr nicht zur Verfügung.

Durch mehrmalige Änderungen des EStG wurden vor allem die buchführungsrechtlichen Bestimmungen des neuen HGB von 1897 berücksichtigt. Weitere Bestimmungen regelten, daß Steuerpflichtige ab einem Einkommen von über 3.ooo DM ihre Bücher einem Mitglied der Einschätzungskommission vorzulegen hatten.

---

1) Oldenburg, K., Über soziale Steuerpolitik in Preußen, Preußische Jahrbücher 1893, S. 51
2) Vgl. Selter, W., a.a.O., S. 22
3) Vgl. § 27 EStG von 1891
4) Vgl. § 38 EStG von 1891

War eine Prüfung erforderlich, so wurde sie grundsätzlich von vereidigten Bücherrevisoren durchgeführt, da der Standpunkt der Öffentlichkeit, daß eine steuerrechtliche Prüfung durch den Staat einen schweren Eingriff in die persönlichen Rechte und in die Freiheit des Steuerpflichtigen bedeutete, der unter allen Umständen vermieden werden müsse, von der Finanzverwaltung noch akzeptiert wurde.[1)]

Die bisher gegebene Entwicklung des steuerlichen Prüfungswesens läßt erkennen, daß der Staat einen zunehmend stärkeren Einfluß auf dem Gebiete des Prüfungswesens bekam. Wenn die Finanzverwaltung trotz allem nur wenig von der Bücherein-sicht Gebrauch machte, so ist das damit zu erklären, daß die jährlichen Steuereinnahmen des Staates ausreichten, um die Staatsausgaben zu decken, somit bedurfte es auch keiner schärferen Erfassung des Steuerpflichtigen.

b) Die Diskussion über die Organisationsformen der Betriebsprüfung

aa) Grundlagen

Nach dem ersten Weltkrieg änderte die Finanzverwaltung ihre Haltung auf dem Gebiet des Prüfungswesens, denn einerseits hatte die wachsende Industrialisierung während der Wilhelminischen Epoche einen Zusammenschluß zu immer größer werdenden Wirtschaftsverbänden mit sich gebracht und außerdem hatte die Inflation zu Beginn der zwanziger Jahre und die laufenden Reparationen eine Steigerung der Staatsausgaben und einen Rückgang der Staatseinnahmen zur Folge. Nunmehr war der Staat unter Ausnutzung aller ihm zur Verfügung stehenden Mittel gezwungen, Maßnahmen zu ergreifen, um seine Steueransprüche durchzusetzen.[2)] Der Gedanke einer intensiveren Pflege des steuerlichen

1) Vgl. Mitteilungen der Industrie und Handelskammer Berlin 1928, S. 431

2) Vgl. Grabower, R., Die Stellung der Buch- und Betriebsprüfung im Steuerwesen, Berlin 1932, S. 96; Erzberger, M., Reden zur Neuordnung des deutschen Finanzwesens, Berlin 1919, S. 111; Leidel, H., Die Begründung der Reichsfinanzverwaltung, Bonn 1964

Prüfungswesens durch die Finanzverwaltung lag daher nahe. Er kommt erstmalig in einer Rede eines Staatssekretärs vor der Berliner Industrie- und Handelskammer zum Ausdruck. Er betonte hierbei besonders den Gedanken, eine größere Anzahl sachverständiger Prüfer aus dem praktischen Leben heranzuziehen, um die bei der Beurteilung der Buchführung, Bilanzen usw. auftretenden Schwierigkeiten und Zweifel bewältigen zu können. "Wir werden bei den Schwierigkeiten, die insbesondere die Würdigung von Bilanzen, die Untersuchung der Buchführung, die Nachprüfung der Aufstellungen betreffen, die von den Beamten alleine nicht bewältigt werden können - dazu übergehen müssen, Sachverständige aus dem praktischen Leben in größerer Zahl heranzuziehen und ganz allgemein dafür sorgen müssen, daß sowohl die Beamten wie solche Sachverständige, eine Ausbildung genießen, die sie ganz besonders befähigen, auch den verschlungensten Wegen - und sie sind oft sehr verschlungen - nachzuspüren. Gegenüber dieser vertragsmäßigen Arbeit dürfen wir auch nicht sparen; die tüchtigen Leute dieses Faches müssen so bezahlt werden, daß die Kosten der Sonderausbildung sich auch lohnen, sie müssen ebenso hoch bezahlt werden wie jeder, der im freien Leben steht, durch Vertrag seine Kraft in den Dienst eines anderen stellt und etwas leistet; sie müssen Zeit für ihre Aufgaben haben, damit diese wichtigen und schwierigen Arbeiten auch wirklich gründlich und sachverständig erledigt werden können. Geschieht das alles, so werden sich die höheren Ausgaben schon bezahlt machen und lohnen".[1)]

bb) Zum Prüfungsbegriff

Die Finanzverwaltung hat bisher noch keine Definition der Betriebsprüfung gegeben. Die Denkschrift über die Einrichtung und Ausgestaltung des Buch- und Betriebsprüfungsdienstes der Reichsfinanzverwaltung behandelt lediglich die Gründe, die einen Betriebsprüfungsdienst erfordern.

---

1) Zitiert nach: Grabower, R., Die Stellung der Buch- und Betriebsprüfung. In: Steuerwirtschaftliche Probleme der Gegenwart, Festgabe für Hermann Grossmann, Berlin 1932, S. 96

In der Literatur finden wir kurze Ausführungen, so u.a. bei Knopf "Unter Steuerrevision verstehen wir die sachverständige und planmäßige Kritik ausgeführter buchhalterischer Arbeitshandlungen im Sinne einer Arbeitswiederholung, die sich zu erstrecken hat auf das Quellenmaterial und die Wirtschafts- sowie Rechtsvorgänge, die zu den buchhalterischen Arbeitshandlungen geführt haben, soweit durch diese das steuerpflichtige Einkommen und Vermögen oder die Bemessungsgrundlagen, die durch die Steuergesetze zum Maßstab oder Anlaß der Besteuerung gemacht werden, beeinflußt werden können".[1)]

Ähnlich äußert sich auch Löffler.[2)] Sehr treffend erklärt Wulf den Begriff der Betriebsprüfung: "Steuerliche Buch- und Betriebsprüfung ist die systematische rechnungsmäßige und wirtschaftliche oder geschäfts- und steuerkundige Prüfung von Büchern und Buchungsunterlagen oder Wirtschaftsvorgängen, um die Steueransprüche des Reiches zu sichern".[3)]

Auf die Frage, wie die Prüfung vom Standpunkt des Prüfenden aus gesehen wird, kann man in der Literatur zwei verschiedene Richtungen feststellen.[4)]

Die deskriptiven Lösungsversuche beschäftigen sich mit der Frage der Prüfungshandlungen, ohne auf Interdependenzen einzugehen. Daneben unterscheidet man systematische Lösungsversuche, die die Begründung einer eigenen Prüfungstheorie erreichen wollen.

---

1) Knopf, E., a.a.O., S. 9
2) Vgl. Löffler, O., Der Buchprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung, ZfhF 1924, S. 196
3) Wulf, H., Die Praxis der steuerlichen Buchprüfung, 2. Aufl., Berlin-Wien 1927, S. 26
4) Vgl. Loitelsberger, E., Treuhand- und Revisionswesen, 2. Aufl., Stuttgart 1966, S. 58

Die theoretischen Lösungsversuche zeigen in folgenden Punkten Übereinstimmung:[1)]

(1) Die Prüfung stellt eine ökonomische Veranstaltung dar.
(2) Die Prüfung besteht in einem Vergleich zwischen einem Istobjekt und einem Sollobjekt.
(3) Das Ergebnis der Prüfung ist ein Urteil.

Diese drei Punkte besitzen Gültigkeit unabhängig davon, ob die Prüfung als Minimalkostenkombination[2)] von Faktoren, als Beurteilungsprozeß[3)] oder als Spiel[4)] aufgefaßt wird.

Ziel jeder betriebswirtschaftlichen Tätigkeit ist die Realisation des Wirtschaftlichkeitsprinzips. Dem Begriff der Prüfung entsprechend erscheint es berechtigt, die beiden Größen "Prüfungsaufwand" und "Prüfungsergebnis" als Einsatzgröße bzw. als Ausbringungsgröße anzusehen. Daraus ergibt sich, daß eine Optimierung bei der Prüfung nur dann möglich sein kann, wenn sowohl der Prüfungsaufwand als auch das abzugebende Urteil quantifizierbar sind.

Da die Prüfung ihrem Wesen nach arbeitsintensiv ist, ist der weitaus größte Anteil des Prüfungsaufwandes durch die Personalkosten gegeben. Vernachläßigt man die unterschiedlichen Personalkosten pro Zeiteinheit, die durch die Qualifikation der Prüfer bedingt sind und die sich durch die verschiedenen Leistungsgrade zum Teil kompensieren, so kann man den Zeitaufwand als direkt proportional zum Prüfungsaufwand ansehen. Es erscheint daher zweckmäßig, als Dimension für den Einsatz bei der Prüfung die geleisteten Arbeitsstunden anzusehen bzw. falls eine Gewichtung mit dem Leistungsgrad

---

1) Vgl. v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen Prüfungsordnungen und Prüfungsorgane, München 1972, S. 3 ff.; Egner, H., Zum wissenschaftlichen Programm der betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre, ZfbF 1970, S. 771 f.
2) Vgl. Wulf, K., Die Planung und Prüfung des Jahresabschlusses, WPg 1959, S. 509 ff.
3) Vgl. Zimmermann, E., Theorie und Praxis der Prüfungen im Betriebe, Essen 1954, S. 17; Loitelsberger, E., a.a.O., S. 69
4) Vgl. Loitelsberger, E., a.a.O., S. 59 f.

sinnvoll erscheint, die verrechneten Normalarbeitsstunden.[1)]

Aus diesen Ausführungen ist ersichtlich, daß die Einsatzgröße bei der Prüfung relativ einfach und ohne Schwierigkeiten zu ermitteln ist; komplizierter dagegen ist die Ermittlung der zweiten Größe, die zur Bestimmung der Wirtschaftlichkeit der Prüfung von Bedeutung ist.

Dabei kann im Hinblick auf das Ziel der Betriebsprüfung das Quantitätsurteil als primäres Ergebnis der Prüfung angesehen werden.[2)] Zum Unterschied dazu sind die anderen Urteilsarten (Alternativ-, Gradurteil) abgeleitete Ergebnisse, da sie erst aus dem festgestellten Sachverhalt ermittelt werden müssen. Bei einem komplexen Prüfungsobjekt ist ferner das Problem der optimalen Aufteilung des Prüfungsaufwandes auf die einzelnen Prüfungsfelder zu beachten.[3)] Bei einem in bestimmter Höhe vorgegebenen Prüfungsaufwand hat das zur Folge, daß bei optimaler Aufteilung der Stichproben ein Urteil mit größtmöglicher Genauigkeit erzielt werden kann.[4)] Berücksichtigt man diesen Wirtschaftlichkeitsfaktor nicht, so hat dies zur Folge, daß bei fixiertem Prüfungsaufwand das Prüfungsergebnis nicht optimal wird. So ist beispielweise bei der Betriebsprüfung die Zahl der verfügbaren Beamten durch den Stellenplan festgelegt. Es ist aber auch möglich, daß bei Prüfungen bei denen der zur Verfügung stehende Zeitraum nur sehr gering ist, de facto eine Prüfung bei gegebenem Prüfungsaufwand vorliegt. Ist das Urteil, das der Prüfer über das Prüfungsobjekt abzugeben hat, fixiert, so führt eine wirtschaftliche Prüfung zu einer Minimierung des Prüfungsaufwandes, d.h. das Produkt der Prüfung muß mit einem minimalen Einsatz von Mitteln erreicht werden.

---

1) Vgl. Richter, G., Zur Frage der Wirtschaftlichkeit im Wirtschaftsprüfungswesen, Frankfurt a.M. 1964, S. 51 ff.

2) Vgl. Loitelsberger, E., a.a.O., S. 3o f.

3) Zimmermann, E., a.a.O., S. 27

4) Vgl. Kolarik, F.G., Die Buchprüfung als Allokationsproblem heterogener Wahrscheinlichkeitsstichproben, Diss., Wien 1964, S. 92 ff.

c) Einwendungen der Reichsfinanzverwaltung gegen die Übertragung der Betriebsprüferfunktion auf die Reichstreuhand AG

Angesichts dieser besonders schwierigen Aufgabe wurde das Buchprüfungsrecht der Reichsfinanzverwaltung eingeführt.[1] Nach der Begründung zur RAO sollte eine selbständige Buch- und Betriesprüfungsstelle geschaffen werden, die die Buchführung der Steuerpflichtigen auf ihre formelle und sachliche Richtigkeit hin zu prüfen hätte. Hierfür war ursprünglich die im Jahre 1920 gegründete Reichstreuhand AG, Berlin vorgesehen. Jedoch ergaben sich aus der Sicht der Finanzverwaltung folgene Einwendungen:[2]

(1) Bei der Reichstreuhand AG kann eine Dezentralisation nicht soweit durchgeführt werden, wie sie beim Betriebsprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung möglich ist.
(2) Die Reichstreuhand AG ist ihrer Struktur nach den Einflüssen der Wirtschaftsvertretung viel mehr ausgesetzt als der Betriebsprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung
(3) Wenn die Finanzverwaltung vollständig auf eigene Betriebsprüfungen verzichtet, führt das Monopol der Treuhand AG bei Beanstandungen durch die Finanzverwaltung zu Schwierigkeiten.
(4) Die unverzügliche Verfolgung steuerlich strafbarer Handlungen wird erschwert.
(5) Die Gesetzesauslegung und -anwendung wird nicht mehr durch die Reichsfinanzverwaltung überwacht bzw. bestimmt.
(6) Die Ausbildung des Betriebsprüfungsnachwuchses bei der Reichstreuhand AG würde fast nur nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten geschehen, da die Treuhand - AG nicht nur steuerliche, sonder auch sonstige Prüfungen vorzunehmen hätte.

1) Vgl. Becker, E., Die Einheitlichkeit des deutschen Steuerrechts, StuW 1937, Sp. 705; Grabower, R., Enno Becker und die Betriebsprüfung, StuW 1960, Sp. 41; Kaufmann, E., Die reichseigene Steuerverwaltung, ihre politische Bedeutung und ihre verfassungsrechtlichen Grundlagen, Recht und Wirtschaft 1919, S. 214; Popitz, J., Das Gesetz über die Reichsfinanzverwaltung, DJZ 1919, S. 779
2) Vgl. Löffler, O., Der Buchprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung, ZfhF 1924, S. 224

Diesen "Nachteilen" stehen auch Vorteile gegenüber, die aber mehr wirtschaftlicher als steuerrechtlicher Natur sein dürften. Die dargelegten Einwendungen verhinderten die Übertragung der steuerlichen Betriebsprüfung auf die Reichstreuhand AG. Trotz großer Widerstände seitens der Wirtschaftsvertretungen wurde doch eine Betriebsprüfungsinstitution innerhalb der Reichsfinanzverwaltung errichtet. Die Grundlage hierzu bildete eine "Denkschrift" über die Einrichtung und Ausgestaltung des Buch- und Betriebsprüfungsdienstes der Reichsfinanzverwaltung im zweiten Nachtrag zum Haushalt des RFM für das Rechnungsjahr 1921.

d) Die Errichtung des Betriebsprüfungsdienstes

aa) Begründung des Gesetzgebers

Unter Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte wurde in der Denkschrift der Reichsfinanzverwaltung die Errichtung des Buch- und Betriebsprüfungsdienstes näher begründet. Es wurde darin ausgeführt, daß es als unbedingt notwendig erachtet wird, Maßnahmen zu ergreifen, die den ständig wachsenden Versuchen der Steuerumgehung und -hinterziehung entgegenstehen. Als wichtigste Kontrollmaßnahme wurde die Errichtung eines sich über das ganze Reich erstreckenden Buch- und Betriebsprüfungsdienstes mit folgender Begründung gefordert:[1)]

(1) Aus fiskalischen Gründen: Mit Hilfe der Betriebsprüfung wird man in der Lage sein, Steuern, die bisher nicht oder erst später erfaßt werden, zu erhalten.
(2) Aus steuertechnischen Gründen: Aus der Sicht des ehrlichen Steuerzahlers ist es eine berechtigte Forderung, daß die Reichsfinanzverwaltung Mittel ergreift, um der Steuerhinterziehung und -umgehung wirksam entgegentreten zu können.

---

1) Vgl. Verhandlungen der verfassunggebendenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 338, Nr. 759, S. 578; Wulf, H., Die Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, 2. Aufl., Berlin-Wien 1927, S. 13 f.; Leidel, H., Die Begründung der Reichsfinanzverwaltung, Bonn 1964, S. 1o2

(3) Aus steuerpolitischen Gründen: Bei dem größten Teil der Steuerpflichtigen, wie z.B. Arbeitern, Angestellten und Beamten, wird der auf sie entfallende Steuerbetrag von vornherein gleich vom Gehalt bzw. Lohn durch ihre Dienststelle einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, während der andere Teil von sich aus eine Steuererklärung ausfüllen muß.

(4) Aus der Erkenntnis, daß die Organisation des deutschen Steuerwesens in dieser Hinsicht gegenüber vielen ausländischen Staaten zurücksteht.

Der frühere Staatssekretär Reinhard motivierte die Einführung der Betriebsprüfung ausdrücklich mit der Absicht, durch scharfes "Durchkämmen" der Steuerpflichtigen zu einer "vollständigen Erfassung der Steuertatbestände" und dadurch zu einer Aufkommenssteigerung ohne Erhöhung der Steuersätze zu gelangen.[1] Bei diesem Mehraufkommen handelt es sich zum Teil um Steuereinnahmen, denen entsprechende Mindereinnahmen in späteren Jahren gegenüberstehen.[2] Die vorbeugende und verhütende Wirkung der Betriebsprüfung ist noch höher zu schätzen.[3] Außerdem dürfen wirtschaftspolitische Gesichtspunkte nicht außer acht gelassen werden. Eine gerechte Besteuerung ist aber nur möglich, wenn man die wirtschaftliche Struktur der Betriebe kennt. Zu diesem

---

1) Vgl. Schölders, G., Finanzpolitik, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1955, S. 77; Gnam, A., Die Betriebsprüfung, Stuttgart 1955 (III) S. 1.

2) Leider läßt sich durch die bisherige Handhabung in der Statistik keine Trennung zwischen einer Gewinnverlagerung und einem endgültigen Steuerausfall durchführen. Beides ist nämlich zusammen als Betriebsprüfungserfolg aufgezeichnet. Die öffentlichen Kommunikationsmittel gehen aber immer wieder von den Statistiken des Betriebsprüfungsdienstes aus, so daß es so aussieht, als ob dem Staate jedes Jahr ein hoher Prozentsatz an Steuern endgültig verlorenginge, wenn der amtliche Betriebsprüfungsdienst nicht eingesetzt würde. Das ist nicht richtig und läßt ein völlig falsches Bild aufkommen. (StB 197o, S. 1)

3. Vgl. Grabower, R., die ethische Betrachtungsweise im Steuerrecht, StuW 1933, Sp. 49; Wacke, G., Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit, StuW 1947, Sp. 21

Zweck sammelt die Finanzverwaltung Material.[1)]

Im Reichsfinanzministerium wurde eine eigene Abteilung gebildet, deren Aufgabe es war, den Betriebsprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung einzurichten und zu leiten; besonders schwierige Betriebsprüfungen vorzunehmen; die Beamten der Reichsfinanzverwaltung zu Betriebsprüfern auszubilden und die wissenschaftliche und statistische Bearbeitung des bei den Prüfungen gewonnenen Materials vorzunehmen. Da der zentrale Betriebsprüfungsdienst unerwartet hohe Reisekosten verursachte, wurde der gesamte Prüfungsdienst dezentralisiert und auf die Landesfinanzämter übertragen.[2)]

Der Erlaß des Reichsminister der Finanzen[3)] regelte von neuem die Organisation der Betriebsprüfung und faßte zugleich alle bisher ergangenen Anordnungen, Verfügungen und Erlasse zusammen und war für die künftige Entwicklung von besonderer Bedeutung. Es wird betont, daß die Betriebsprüfung keine selbständige Einrichtung innerhalb der Reichsfinanzverwaltung sondern nur ein Hilfsorgan der Veranlagung darstellt. Deshalb müssen auch für die Veranlagung und Betriebsprüfung einheitliche Grundsätze gelten und beide Stellen eng zusammenarbeiten, um zu verhindern,

---

1) Vgl. Reinhardt, F., Bedeutung und Aufbau der Betriebsprüfung der Reichsfinanzverwaltung, DStZ 1935, Sp. 765; Müller, E., Die Betriebsprüfung und das Betriebsprüfungsarchiv der Reichsfinanzverwaltung, Berlin 1937, S.56.

2) Vgl. Gebhardt, K., Die Buch-und Betriebsprüfung der Reichsfinanzverwaltung, Diss., Heidelberg 1927, S. 29; Koppe, F., Jahrbuch des Steuerrechts, lo. Jahrgang, Berlin-Wien 1929, S. 772; Lange, E., Der Buch-und Betriebsprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung, Jena 1935, S. 56

3) Vgl. Erster Buch-und Betriebsprüfungsmaterialerlaß vom 7. Juni 1927 III bb 2ooo, Erlaß und Entscheidung 1929, S. 176

daß gleiche Tatbestände unterschiedlich beurteilt werden.[1)]

Der Aufbau der Buch-und Betriebsprüfung gestaltete sich nach regionalen und sachlichen Gesichtspunkten.[2)] Der regionale Aufbau entsprach dem der Reichsfinanzverwaltung insoweit, als die Prüfer auf die Finanzamts- und Landesfinanzamtsbezirke aufgeteilt waren. Der sachliche Aufbau hingegen sah vor, daß die Prüfer des Reichsfinanzministeriums und der Hauptorte sowie Spezialprüfer bei der Landesfinanzämter grundsätzlich nur Betriebe eines bestimmten Gewerbezweiges prüften. Damit erreicht man die Möglichkeit gemeinsamer Besprechung von wichtigen Prüfungsfragen und eine größere Gleichmäßigkeit der Prüfungen, verbunden mit einem verbesserten Arbeitseinsatz der Prüfer.[3)]

Der erweiterte Ausbau des Prüfungswesens durch Schaffung neuer Hauptorte machte es erforderlich, branchenkundige Buchprüfer für die Prüfung bestimmter Erwerbsgruppen heranzubilden. Später wurden diese Kurse erweitert, indem auch betriebswirtschaftliche Sonderlehrgänge an der Handelshochschule Berlin und an der Universität Frankfurt/Main und Berlin unter Mitwirkung ihrer Dozenten abgehalten wurden.[4)]

---

1) Vgl. Grabower, R., Zur steuerlichen Betriebsprüfung, StuW 1956, Sp. 606 ff.; Schröder, J., Aktuelle Probleme der steuerlichen Betriebsprüfung. In: Steuer und Recht, Herne 1970, S. 56; Schröder, J., Delhey, W., Betriebsprüfungsordnung (Steuer), Berlin 1970, S. 106
2) Vgl. Erlaß und Entscheidung 1929, S. 167
3) Vgl. Haussmann, R., Für und wider die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, StuW 1931, Sp. 763; Gebhard, K., a.a.O., S. 32
4) Vgl. Koppe, F., Jahrbuch des Steuerrechts, 8. Jahrgang, Berlin-Wien 1927, S. 646. Vorträge hielten u.a. Schmalenbach: "Schaubilder und Kontenpläne"; Beste:" Die neuen Formen der Buchhaltung und ihr Einfluß auf die Revisionstechnik"

In einem Erlaß wurde angeordnet, daß die Zahl der Prüfer auf das geringstmögliche Maß zu beschränken sei, dadurch wurde die Entsendung von sog. Prüferkolonnen vermieden und einem vielseitigen Verlangen der Wirtschaft Rechnung getragen, da es in den vorhergehenden Jahren wiederholt vorgekommen war, daß mehrere Prüfer aus verschiedenen Dienststellen zur gleichen Zeit einen Betrieb prüften und den Betriebsprözeß erheblich störten. Vor allem wurde der Erlaß auch als ein Beispiel dafür angesehen, "daß aus dem Steuerrecht heraus manche betriebswirtschaftliche Frage geklärt werden kann, die in scheinbarem Gegensatz zu handelsrechtlichen Bestimmungen steht. Der RFH vermag auf die praktische Gestaltung des betrieblichen Rechnungswesens von der steuerlichen Seite her den allerstärksten, vielleicht einen ausschlaggebenden Einfluß auszuüben." [1]

Eine gerechte Durchführung der Besteuerung und eine vernünftige Steuerpolitik ist nur dann möglich, wenn die wirtschaftlichen Zusammenhänge in allen Phasen von den Organen des Staates beurteilt werden können. Die Bedeutung der Zentralstellen liegt also darin, daß sie das gesamte, sich aus der steuerlichen Betriebsprüfung ergebende Material in Form von Berichten sammelt und auf seine Verwendbarkeit prüft. Die Verwendungsmöglichkeit umfaßt drei Bereiche:[2]

(1) In der eigenen Verwaltung zur Vervollständigung der Technik und Erhebung der Steuern und zur Ausbildung des Personals,
(2) zur Berücksichtigung beim Erlass von Gesetzen, die für Steuer- und Wirtschaftspolitik von Bedeutung sind,
(3) zur Beurteilung der wirtschaftlichen Verhältnisse innerhalb des Staates.

---

1) Zitiert nach Koppe, F., Jahrbuch des Steuerrechts, 8. Jahrgang, Berlin - Wien 1927, S. 617
2) Vgl. Wulf, H., a.a.O., S. 14; Gebhardt, K., a.a.O., S. 53

Die Durchführung von Prüfungen gehört entsprechend der heutigen Finanzverfassung, soweit die Steuern nicht selbst vom Bund verwaltet werden, grundsätzlich in die Zuständigkeit der Länderfinanzverwaltungen. Ein besonderes Mittel zur Sicherung der Gleichmäßigkeit ist die Einrichtung der zentralen Bundesbetriebsprüfung aufgrund des 2. Finanzverwaltungsgesetzes.[1] Der Ausbau des Betriebsprüfungssystems des Bundes stand von Anfang an unter dem Gedanken, eine gleichmäßige Besteuerung über die Landesgrenze hinweg sicherzustellen.[2] Jedoch hat der Bundesrechnungshof in seinen Bemerkungen zur Haushaltsrechnung festgestellt, daß einige Länder bei ihrem Bestreben, Industriebetriebe anzusiedeln, hohe Steuervergünstigungen gewährt hatten,die mit der einheitlichen gesetzlichen Steuerpflicht nicht übereinstimmten.[3]

Da dem Bund nach dem Grundgesetz[4] ein Überwachungs- und Anweisungsrecht bei der Verwaltung der Steuern zusteht, die ihm ganz oder zum Teil zufließen, sind im 2. Finanzverwaltungsgesetz Bestimmungen erlassen worden, die eine Mitwirkung des Bundes bei den von den Ländern durchgeführten Betriebsprüfung regeln. Darüber hinaus kann der Bundesfinanzminister verlangen, daß von ihm namhaftgemachte Betriebe zu einem bestimmten Zeitpunkt geprüft werden. Diese Regelung soll einheitliche Rechtsanwendung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung im gesamten Bundesgebiet fördern. Darüber hinaus ermöglicht dieses Teilnahmerecht dem Bundesminister der Finanzen, sich über aktuelle Steuerprobleme der Wirtschaft und die Auswirkung der Steuergesetze unmittelbar zu unterrichten, ohne den Weg über die Landesfinanzminister. Das Bundesfinanzministerium erhält zwar Erfahrungsberichte

---

1) Vom 15.5.1952, BGBl I, S. 293, in Fassung vom 3o.8.1971, BGBl I, S. 1426.
2) Vgl. 152 Sitzung des Deutschen Bundestages vom 14.6.1951, Stenographische Berichte, I Wahlperiode, S. 6o37
3) Vgl. Wolkersdorf, L., Mängel in der Besteuerungspraxis, Folgerungen aus dem Prüfungsbericht 1952 des Bundesrechnungshofs, Mitteilungen des wirtschaftswissenschaftlichen Instituts der Gewerkschaften, 1957, S. 35
4) Vgl.Art. lo8 Abs. 4

durch die Länderfinanzministerien, diese Informationen gehen in der Regel später ein, als die unmittelbare Berichterstattung der Bundesbetriebsprüfer.[1] Außerdem kann der doppelte Filter - Oberfinanzdirektion und Ländesfinanzministerien - die Unmittelbarkeit des Eindrucks beeinträchtigen und zur einseitigen Betrachtungsweise aus der Landesperspektive führen.

Dagegen steht dem Bund kein selbständiges Prüfungsrecht zu; dies würde einen unzulässigen Eingriff in die Steuerverwaltung der Bundesländer bedeuten. Zur Durchführung des Teilnahmerechts wurde die "Zentrale Bundesbetriebsprüfungsstelle" gegründet. Die Zusammenarbeit zwischen den Landesfinanzbehörden und der zentralen Bundesbetriebsprüfungsstelle hat sich in der Praxis nach einigen Anlaufschwierigkeiten eingespielt. Nach Inkraftreten des Finanzreformgesetzes entsprachen eine Reihe von gesetzlichen Regelungen nicht mehr der geltenden Finanzverfassung.[2] Der Schwerpunkt der durch bedingten Neufassung des Finanzverwaltungsgesetzes lag in der Errichtung eines Bundesamtes für Finanzen,[3] der Möglichkeit, Aufgaben einer Oberfinanzdirektion auf andere Oberfinanzdirektionen zu übertragen[4] und in den Bestimmungen über den Einsatz von EDV-Anlagen.[5]

Mit der Errichtung eines Bundesamtes für Finanzen wird eine aus verwaltungsökonomischen Gründen zentrale Bearbeitung bestimmter Aufgaben, insbesondere die Mitwirkung bei Betriebsprüfungen[6] und die zentrale Sammlung und Auswertung

1) Vgl. Schröder, J., Aktuelle Probleme der Betriebsprüfung, a.a.O., S. 58
2) Gesetz zur Anpassung verschiedener Vorschriften über die Finanzbeziehungen zwischen Bund und Ländern an die Neuregelung der Finanzverfassung (Finanzanpassungsgesetz) vom 3o.8.1971, BGBl I, S. 1426
3) Vgl. § 5 FVG
4) Vgl. § 8 Abs. 3 FVG
5) Vgl. § 2o FVG
6) Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 1 FVG

von Unterlagen über steuerliche Auslandsbeziehungen geschaffen.[1] Der vorgesehene Einsatz der elektronischen Datenverarbeitung wird die Effizienz dieser zentralen Bearbeitungs- und Informationsstelle, deren Material der gesamten Steuerverwaltung zur Verfügung steht noch erhöhen.

Das Teilnahmerecht des Bundesministers der Finanzen bei den Betriebsprüfungen der Länderfinanzverwaltungen wurde zu einem Mitwirkungsrecht erweitert und auf das Bundesamt für Finanzen übertragen. Sie wird - wie bisher die zentrale Bundesbetriebsprüfungsstelle (Steuer) - insbesondere dann prüfen, wenn sich die Prüfungen über das Gebiet eines Landes hinaus erstrecken oder Auslandsbeziehungen zum Gegenstand haben.

Die große Bedeutung der Abschreibung hat dazu gefürht, daß aufgrund einer Verwaltungsvereinbarung mit den Ländern und deren Mitwirkung vom Bundesminister der Finanzen einheitliche AfA-Tabellen für das gesamte Bundesgebiet aufgestellt werden.[2] Sie stützen sich auf Erfahrungen der steuerlichen Betriebsprüfung im gesamten Bundesgebiet und geben für verschiedene Wirtschaftszweige die durchschnittliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens an.

---

1) Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 6 FVG
2) Vgl. Amtliche Abschreibungstabellen (AfA), Herne-Berlin 1971, Bedenken gegen die Aufstellung der AfA-Tabellen finden sich bei Gübbels, B., Handbuch der steuerlichen Abschreibung, 4. Aufl. Köln 1966, S. 111 ff; Rose, G., Wider die Normierung von Abschreibungen, WPg 1957, S. 353 ff; van der Velde, K., Amtliche Tabellen für betriebsgewöhnliche Nutzungsdauern? DB 1957, S. 537 ff.

bb) Grundlagen und Arten der steuerlichen Betriebsprüfung

Im Abschnitt der Abgabenordnung über "Ermittlung und Festsetzung der Steuer" findet man neben den Vorschriften, die das Besteuerungsverfahren regeln, auch die Bestimmungen, die für die Betriebsprüfung gültig sind.[1] § 162 Abs. 1o bestimmte bis zum Jahre 1959, daß Großbetriebe mindestens alle 3 Jahre eine ordentliche Betriebsprüfung durch entsprechend vorgebildete Beamte oder Sachverständige der Finanzverwaltung zu unterwerfen sind, wobei die Prüfung sich auf alle Verhältnisse erstrecken sollte, die für die Besteuerung von Bedeutung sein können, die Prüfung hat dabei jeweils den Zeitraum bis zu der zuletzt erfolgten Prüfung zu erfassen. Durch das Gesetz zur Abkürzung handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Aufbewahrungspflichten,[2] erhielt der Absatz 11 des § 162 folgenden Wortlaut: "Bei Großbetrieben soll mindestens alle 3 Jahre eine ordentliche Betriebsprüfung .... stattfinden." Die Mußvorschrift des § 162 Abs. 1o alter Ordnung wurde also in eine Sollvorschrift umgewandelt. Dazu sah man sich veranlaßt, weil die Prüfungsfristen wegen des Prüfermangels nicht eingehalten werden konnten.[3]

Eine Verlängerung des Prüfungsturnus kann aber nicht unbedingt als ein Vorteil für den Steuerpflichtigen angesehen werden. Je länger der Zeitraum, auf den sich die Prüfung erstreckt, desto länger ist auch die Prüfungsdauer. Selbst die Tatsache, daß die Steuernachzahlungen- und solche sind meistens zu erwarten - erst später erfolgen müssen und die dafür erforderlichen finanziellen Mittel den Betrieben solange noch erhalten bleiben, ist nicht immer als günstig zu beurteilen, da sich die Beträge summieren können und die spätere Zahlung unter Umständen Liquiditätsanspannungen bringen wird. Der Steuerpflichtige kann aber auch ein Inter-

1) Vgl. §§ 16o - 227 AO
2) Vgl. Gesetz zur Abkürzung handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Aufbewahrungsfristen vom 2.3.1959, BGBl I, S.77
3) Vgl.S.188

Betriebsprüfungsturnus in den einzelnen Bundesländern[1)]

	Prüfungsturnus für:		
	Großbetrieb	Mittelbetrieb	Kleinbetrieb
	Jahre	Jahre	Jahre
I. Vorgeschriebener oder vorgesehener Turnus	3	5	7
II. Turnus nach der Zahl der geprüften Betriebe			
a) im OFD-Durchschnitt			
Nordrhein-Westfalen			
OFD Düsseldorf	5,0	8,0	35,7
OFD Köln	5,7	7,5	53,0
OFD Münster	4,5	8,9	53,0
Bayern			
OFD München	4,1	14,0	73,9
OFD Nürnberg	3,3	15,2	94,8
Baden-Württemberg			
OFD Freiburg	3,6	12,0	36,5
OFD Karlsruhe	4,8	9,8	34,1
OFD Stuttgart	4,1	9,7	37,1
Schleswig-Holstein			
OFD Kiel	3,3	6,2	17,8
Hessen			
OFD Frankfurt/Main	5,2	9,2	32,8
Rheinland-Pfalz			
OFD Koblenz	4,0	5,7	14,5
Niedersachsen			
OFD Hannover	4,4	7,3	19,8
Saarland			
OFD Saarbrücken	5,5	8,8	24,7
OFD Hamburg	4,6	6,4	15,4
OFD Bremen	4,3	7,0	13,8
OFD Berlin	4,4	9,8	29,4
b) im Bundesdurchschnitt	4,4	8,7	30,2

1) Anlage zu dem Schreiben des Präsidenten des Bundesrechnungshofs vom 10. April 1968 an den Bundesminister der Finanzen, DStB 1968, S. 99.

esse daran haben, daß bestimmte Zweifelsfragen durch eine Betriebsprüfung geklärt werden. Daß kein Rechtsanspruch auf die Durchführung einer Betriebsprüfung besteht, ist besonders nachteilig, wenn eine niedrigere als die durchgeführte Veranlagung zu erwarten ist. [1] Einen derartigen Rechtsanspruch sieht auch der Entwurf zur AO nicht vor, es wird vielmehr ins pflichtgemäße Ermessen der Finanzverwaltung gestellt, ob in einzelnen Fällen eine Betriebsprüfung vorgenommen wird. Auch wenn die Kenntnis der zukünftigen steuerlichen Behandlung für wirtschaftliche Dispositionen von Bedeutung ist, z.B. bei der Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe, wird dieses Recht nicht eingeräumt, da infolge Arbeitsüberlastung der Betriebsprüfungsstellen nicht alle diejenigen, bei denen die Voraussetzungen vorliegen, auch tatsächlich geprüft werden können. Zumindest sollte jedoch im Gesetz ausdrücklich ein Antragsrecht auf Durchführung vorgesehen werden, damit die Finanzverwaltung verpflichtet wäre, sich mit den im Antrag genannten Gründen auseinanderzusetzen und ihn nicht einfach unter Hinweis auf ihren Prüfungsplan abweist.

Die Merkmale für die Einordnung in die Größenklassen sind nicht unabänderlich, sondern variabel und werden von den Obersten Finanzbehörden der Länder im Benehmen mit dem Bundesminister der Finanzen festgelegt. [2] Die Bedeutung ergibt sich insbesondere aus der Bestimmung des § 4 BpO (St) wonach bei Großbetrieben in der Regel eine Anschlußprüfung durchzuführen ist, während bei den übrigen Betrieben sich die Prüfung auf die letzten drei Jahre bezieht, für die Steuererklärung vorliegen. Ein bestimmtes Prüfungsverfahren ist nicht vorgeschrieben, so werden bei Kleinbetrieben neben einer stichprobenartigen Prüfung des Rechnungswesens mit Hilfe von Kontrollmitteilungen in der Regel der innere und äußere Betriebsvergleich angewandt, da hier damit zu rechnen

1) Vgl. jedoch Schröder, J., Delhey, W., Betriebsprüfungsordnung (Steuer), a.a.O., S. 119
2) Vgl. Betriebsprüfungs-Erlaß, vom 25.12.1965, BStBl 1966 II, S. 12 und 55, Anlage 1 zu § 13 Abs. 3 Bp-Erl.

Jahresstatistik der Betriebsprüfung 197o [1]

Steuerart	(1) bei gewerblichen Betrieben und freiberuflich tätigen Steuerpflichtigen	(2) bei landwirtschaftlichen Betrieben	(3) insgesamt
I. Umsatzsteuer	153.68o.243	1.642.458	155.322.7o1
Einkommensteuer	696.4o4.754	23.935.685	72o.34o.439
Körperschaftsteuer	581.843.371	124.135	581.967.5o6
Gewerbesteuer	45o.877.816	1.o6o.323	451.938.139
Vermögensteuer	1o5.516.o83	2.o55.732	1o7.571.815
Sonst. Steuern	97.9o5.9o8	4.866.117	1o2.772.o25
Summe	2.o86.228.175	33.684.45o	2.119.912.625
Lastenausgleichsabgaben	3.839.553	1.835.174	5.674.727
II. Geldstrafen und Geldbußen	3.822.379	91.47o	3.918.849
III. Mehr- (Minder-) Steuern infolge Prüfungen durch Veranlagungs-Sachbearbeiter	1o.888.323	95.938	1o.934.261

1) BStB 1971, S. 151

ist, daß der Versuch einer Steuertäuschung sich auf die Nichtaufzeichnung von Einnahmen oder die Vortäuschung von Ausgaben richtet.[1] Bei Mittel- und Großbetrieben haben dagegen die Fragen der Bewertung, der Aktivierung und Passivierung eine größere Bedeutung, deshalb erstreckt sich hier die Prüfung hauptsächlich auf die Bilanz und das Rechnungswesen. Dabei ist auf das Wesentliche abzustellen und die Dauer auf das notwendige Maß zu beschränken, d.h. sie soll sich "in erster Linie auf solche Sachverhalte erstrecken, die zu endgültigen Steuerausfällen oder Steuererstattungen oder zu nicht unbedeutenden Gewinnverlagerungen führen können."[2] Für den Steuerpflichtigen führt diese Beschränkung dazu, daß sein Betrieb nicht allzulange durch die Anwesenheit eines Prüfers im Geschäftsablauf gestört wird; für die Finanzveraltung ist gerade in Anbetracht des bestehenden Prüfermangels eine Prüfungsbeschränkung auf das Wesentliche erforderlich, um so den Turnus der Großbetriebe zu verkürzen und darüber hinaus auch möglichst viele andere Mittel - und Kleinbetriebe prüfen zu können und somit zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung beizutragen.

Eine nicht unbedeutende Gewinnverlagerung liegt dann vor, wenn es sich um langfristige Gewinnverschiebungen handelt, die sich erst nach Jahren oder vielleicht sogar bei der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes auswirken.[3] Endgültige Steuerausfälle treten ein, wenn entsprechende Tatbestände nicht aufgegriffen werden (Vermögensteuer) und den privaten Bereich berühren (verdeckte Gewinnausschüttungen). Innerhalb von Bilanzberichtigungen treten endgültige Steuerausfälle oder Erstattungen immer dann ein, wenn unterschiedliche Steuersätze vorliegen oder wenn im Tarif eine Progression enthalten ist und sich durch die Bilanzberechtigung stärkere Verschiebungen in der Höhe des zu ver-

---

1) Vgl. Schmitt, F.A., Schnitt, F., Das neue Revisionshandbuch, 2. Aufl., Berlin 1968
2) Vgl. § 1o BpO (St)
3) Vgl. den Einfluß der Zinsen S.151 ff.

steuernden Einkommens ergeben.

Eine Betriebsprüfung ist "in der Regel" nur bei Steuerpflichtigen durchzuführen, die nach den Steuergesetzen verpflichtet sind, Bücher oder Aufzeichnungen zu führen.[1] Sie kann sich nicht nur auf die steuerlichen Verhältnisse des Unternehmens selbst erstrecken, sondern darüber hinaus auch die Aufklärung der steuerlichen Verhältnisse von Arbeitnehmern umfassen, die im Dienst des Unternehmens stehen oder gestanden haben.[2] Die Formulierung "in der Regel" ist übrigens bezeichnend für die vielen Unklarheiten ("nicht unbedeutende Gewinnverlagerungen"), die sich aber im Hinblick auf eine gewisse Anpassungsfähigkeit nicht ganz vermeiden lassen. In der Praxis werden infolgedessen auch bei Privatpersonen soweit sie die Voraussetzungen des § 16o Abs. 2 AO (Reineinkünfte von mehr als loo.ooo DM) erfüllen, Betriebsprüfungen (Außenprüfungen) durchgeführt. Bei anderen Steuerpflichtigen ist eine Betriebsprüfung (Außenprüfung) zulässig, wenn dies nach den Umständen des einzelnen Falles erforderlich ist.

Die Pflichten der Steuerpflichtigen bei Betriebsprüfungen gehen sehr weit. Insbesondere hinsichtlich der Geschäftsbücher und Schriftstücke muß im Zweifel alles vorgelegt werden, was sich in den Geschäftsräumen befindet. Die Frage der allgemeinen Vorlagepflicht von Vorstands- und Aufsichtsratsprotokollen an Betriebsprüfer wurde in der letzten Zeit lebhaft diskutiert.[3] Doch hat nicht der Steurpflichtige, sondern

1) Vgl. § 2 BpO (Steuer)
2) Vgl. § 2 Abs. 2 BpO (Steuer)

3) Vgl. Hanke, F., Die Grenzen der steurlichen Betriebsprüfung. Eine Untersuchung am Beispiel des Ersuchens auf Vorlage der Vorstandsprotokolle einer AG, Heidelberg 1965. Tipke, K., a.a.O., S. 1 Vgl. auch Spitaler, A. Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen bei der Betriebsprüfung, NB 1961, S.1 ff.; Hollatz, G., Die Grenzen der Betriebsprüfung am Beispiel des Vorlageersuchens für Vorstands- und Aufsichtsratsprotokolle , AG 1961, S. 152 ff.; Schröder, J., Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei der Betriebsprüfung, NB 196o, S. 141 ff.; Delhey, W., Zur Frage der Vorlage von Vorstands- und Aufsichtsratsprotokolle im Rahmen einer Betriebsprüfung, StBp 1961, S. 61 ff.

auch der Betriebsprüfer Pflichten zu erfüllen. So muß er auch zugunsten des Steuerpflichtigen prüfen. Das ergibt sich aus § 2o4 Abs. 1 AO.[1] Es ist nicht zulässig, daß der Prüfer die Prüfung abbricht, um die Aufdeckung von Tatsachen, die für den Steuerpflichtigen günstig sind, zu vermeiden.

Folgende Prüfungen können vorgenommen werden:

(1) Ordentliche Betriebsprüfungen
   a) Im Steueraufsichtsverfahren[2] werden nach § 162 Abs. 1o AO vorgenommen, ohne daß ein besonderer Anlaß vorliegt.

(2) Außerordentliche Betriebsprüfungen
   a) Im Steuerermittlungs- und Steuerfestsetzungsverfahren[3] dienen zur Klärung eines einzelnen Steuerfalles, wenn das Finanzamt Bedenken gegen die Richtigkeit der abgegebenen Erklärungen hat;
   b) im Steuerstrafverfahren [4] sollen die Klärung des Sachverhalts bei Steuervergehen erleichtern.
   c) im Beitreibungsverfahren[5] ermöglichen die Ermittlungen der Vermögens- und Einkommensverhältnisse eines Steuerschuldners;
   d) im Rechtsmittelverfahren[6] sollen strittige Verfahren (z.B. Bewertungsfragen) klären;
   e) im Stundungs-,Erlaß-,Erstattungs- und Vergütungsverfahren[7] dienen der Ermittlung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse und dem Ausgleich ungerechtfertigter Vermögensverschiebungen.

---

1) Vgl. Baier, W., Fähnrich, H., Die steuerliche Betriebsprüfung, a.a.O., S. 227
2) Vgl. § 21o AO (Grundlage der Betriebsprüfung im weitesten Sinn)
3) Vgl. §§ 2o4, 2o5 Abs. 2 AO.
4) Vgl. §§ 42o ff, 44o ff AO
5) Vgl. § 325 AO
6) Vgl. §§ 243,244 AO
7) Vgl. § 127, 131, 15o AO

(3) Prüfung besonderer Art

a) Die Lohnsteueraußenprüfung[1] erstreckt sich auf die Feststellung aller lohnsteuerpflichtigen Arbeitsentgelte und ihre ordnungsgemäße Abführung an das Finanzamt;

b) Die Kapitalverkehrsteuerprüfung[2] prüft insbesondere steuerpflichtige Ersatztatbestände.

c) Die Konzernprüfung[3] erfaßt steuerrechtliche Betriebe, die von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung sind (Umsatz über 5o Mill.) und unter einer einheitlichen Leitung stehen.

d) Die Betriebsprüfung sonstiger zusammenhängender Unternehmen[4] umfaßt sog. konzernähnliche Betriebe, bei denen ein Interesse an einer gemeinsamen Prüfung besteht.

e) Die Rennwett- und Lotteriesteuerprüfung[5] überwacht die Besteuerung der Rennwetten und Lotterien.

f) Die Aufsichtsratssteuerprüfung[6]

(4) Die Nachschau

Nach § 193 AO darf Nachschau gehalten werden:

a) bei Personen, die nach § 16o AO zu Aufzeichnungen verpflichtet sind.

b) bei Unternehmen " die entweder einer Steuer oder Steueraufsicht unterliegen",

c) bei Unternehmen, bei denen "nach dem Ermessen des Finanzamts eine Steuerpflicht in Betracht kommt".

Die Nachschau unterscheidet sich nicht von der Betriebsprüfung, wenn man unter Betriebsprüfung nur die "Vollprüfung", unter "Nachschau" nur die Behandlung bestimmter Vorgänge in den Büchern (Spezialprüfung) versteht.

---

1) Vgl. §§ 5o ff LStDV
2) Vgl. §§ 4o ff KVStDV
3) Vgl. § 19 BpO (St)
4) Vgl. § 24 BpO (St)
5) Vgl. § 2o RennwettLG
6) Vgl. § 73 d EStDV

(5) Die Steuerfahndung[1)]

Die Steuerfahndung wird in der Regel dann eingesetzt, oder hinzugezogen, wenn die Betriebsprüfung voraussichtlich nicht zum Ziel führt, weil Maßnahmen zu treffen sind (Durchsuchung, Beschlagnahmung, Festnahme) die nicht im Kompetenzbereich des Betriebsprüfers liegen, sondern nur dem Steuerfahndungsbeamten als Hilfsbeamten der Staatsanwaltschaft obliegen.

---

1) Vgl. Meyer, H., Steuerfahndung, Stuttgart 1952, Spörlein, H., Betriebsprüfung, Steuerfahndung, Grenzen und Gefahren, 4. Aufl., Stuttgart, München, Hannover 1968

e) Das System der Chartered Accountant

aa) Stellungnahme zum System der Chartered Accountant

Durch die ständige Erweiterung der Aufgabenbereiche des Buch- und Betriebsprüfungsdienstes in der Reichsfinanzverwaltung bedingt, wurde in Wirtschaftskreisen diskutiert, ob nicht auch in Deutschland die in England bewährten "Chartered Accountants" eingeführt werden sollten, die anstelle des Buch- und Betriebsprüfungsdienstes, zumindest jedoch neben demselben die Prüfungen durchführen sollen.[1)]

Auch wurde damals schon auf die beabsichtigte obligatorische Prüfung im Rahmen einer Aktienrechsreform verwiesen und die Ansicht vertreten, daß es "ohne Schwierigkeiten möglich sei, die von einem beeidigten Buchrevisor geprüfte und beglaubigte Bilanz unter Korrektur der steuerlichen Gesichtspunkte für die Veranlagung zugrunde zu legen".[2)]

Diesen Gedanken griff Reichsfinanzminister Reinhold auf und fragte, "ob nicht .... nach englischem Vorbild in Deutschland zunächst probeweise die Praxis eingeführt werden kann, daß vereidigte Revisoren, deren Grundsätze bei der Prüfung der Bücher und Aufstellung der Bilanzen mit der Reichsfinanzverwaltung zu vereinbaren sind, das Recht erhalten können, daß die von ihnen aufgestellten Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen ohne Nachprüfungen der Steuerveranlagung zugrundegelegt werden; ein System, das sich bekanntlich in England seit langem außerordentlich bewährt hat und eine Unsumme von Verärgerungen und unproduktiver Arbeit erspart."[3)]

---

1) Gerstner, P., Amtlicher Buchprüfer oder Chartered Accountant?, DStZ 1927, S. 128

2) Grabower, R., Die Buch- und Betriebsprüfung der Reichsfinanzverwaltung. In: Koppe, F., Jahrbuch des Steuerrechts 1926, Berlin, Wien 1927, S. 529. Auch in den folgenden Jahrgängen wird ausführlich über die Diskussion um die steuerliche Betriebsprüfung berichtet.

3) 157. Sitzung des Reichstages vom 10.2.1926. Verhandlungen des Reichstags, III. Wahlperiode 1924/27, Stenographische Berichte, Band 338, Berlin 1926, S. 5412

In mehreren Sitzungen des Haushaltsausschusses wurde angeregt, vereidigte Steuernotare zuzulassen, die die Steuererklärungen ausfertigen und bestätigen sollten. Der Verband Deutscher Bücherrevisoren wandte sich mit einer Eingabe an den Reichstag und forderte eine Anpassung an das englische System unter Berufung auf § 208 AO.[1] Diese Forderung der Bücherrevisoren wurde von Voss immer wieder bekräftigt, ohne daß er eine vollständige Beseitigung des amtlichen Buch- und Betriebsprüfungsdienstes forderte. Diese Vorschläge wurden auch von den Wirtschaftsverbänden unterstützt: "Bei der guten Vorbildung dervereidigten Bücherrevisoren liegt keine Notwendigkeit vor, daß das Finanzamt mit großen Ausgaben durch eigene Beamte die Bilanzen .... nachprüfen läßt .... Selbstverständlich wird die Behörde das Recht haben müssen, Stichproben zu machen, aber es ist ja ein großer Unterschied zwischen Stichproben und regelmäßiger Nachprüfung fast sämtlicher Betriebe".[2]

Die Finanzverwaltung sah in diesem Vorschlag einen gewaltigen Rückschritt, der mit den früheren vor allem aus Wirtschaftskreisen unterstützten Bestrebungen verglichen werden konnte, die Betriebsprüfung der im Jahre 1920 gegründeten Reichstreuhand AG zu übertragen. Man wies darauf hin, daß die Besteuerung in Deutschland nach anderen Grundsätzen als in England aufgebaut sei. Das "Income Tax Law" kenne überhaupt keine Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften; es genüge vollkommen, wenn der Steuerpflichtige eine gewisse Bewertungskontinuität wahre.[3] Obgleich in England die steuerlichen Prüfungen durch staatlich zugelassene Revisionsverbände vorgenommen werde, habe sich die Finanzverwaltung die abermalige Nachprüfung vorbehalten, wenn auch hiervon selten Gebrauch gemacht werde.

---

1) Vgl. Koppe, F., Jahrbuch des Steuerrechts 1928, Berlin, Wien 1929, S. 660
2) Zitiert nach Voss, W., Handbuch des Revisions- und Treuhandwesen, Stuttgart 1930, S. 289
3) Vgl. Aufermann, E., Der Buch- und Betriebsprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung. In: Grundriß der Betriebswirtschaftslehre, Band X, 2. Aufl., Leipzig 1930, S. 395

In Deutschland hat die Finanzverwaltung die Erfahrung gemacht, "daß von Treuhandgesellschaften vorgeprüfte Steuerbilanzen bei einer Nachprüfung durch den Buch- und Betriebsprüfungsdienst nicht immer anerkannt werden konnten. So wurden bei Gesellschaften, die von einer bekannten Treuhandgesellschaft geprüft worden waren, nachträglich durch den Betriebsprüfungsdienst erhebliche Steuerhinterziehungen festgestellt."[1)]

Diese Gründe veranlaßten die Reichsregierung, am bisherigen System der Betriebsprüfung festzuhalten. In einer Ausschußsitzung des Reichshaushaltes erklärte Staatssekretär Popitz, daß das System des Buch- und Betriebsprüfungsdienstes so beibehalten werden müsse wie es sich bisher entwickelt habe. "Man habe sich nicht entschließen können, es etwa im Sinne des englischen Systems zu ändern, weil dementsprechende Ansatzpunkte in Deutschland nicht bestehen. Man habe hier keine Accountants, daher müsse der Dienst mit Beamten und Angestellten der Verwaltung durchgeführt werden."[2)] Zum gleichen Problem nahm der damalige Reichsfinanzminister Köhler wie folgt Stellung. "Zur Durchführung einer richtigen Veranlagung gehört auch die Erhaltung und eingehende Durchbildung des Dienstes der Buch- und Betriebsprüfung. Eine Aufgabe dieser Geschäfte an Treuhandgesellschaften kann ich nicht das Wort reden. Gerade dieser Teil des Dienstes mu fest in der Hand der Verwaltung bleiben."[3)]

Nach Grabower hieß es die Objektivität überspannen, "wollte man von dem Wirtschaftsprüfer verlangen, daß er alle legalen Steuervermeidungen zugunsten des von ihm geprüften Unternehmens ausschöpft, dann aber als steuerlicher Prüfer in den zahlreichen Zweifelsfällen die Interessen des Fiskus gegen die vorher eingenommene Stellungnahme wahrnimmt".[4)]

---

1) Reichstagsdrucksache auf Grund der 173. Sitzung des Reichtags vom 8.3.1926, S. 6030 ff.
2) Reichstagsdrucksache von der 233. Sitzung des Ausschusses für den Reichshaushalt vom 10.3.1927, S. 2
3) Reichstagsdrucksache auf Grund der 270. Sitzung des Reichtags vom 16.2.1927, S. 9099
4) Grabower, R., Die Stellung der Buch- und Betriebsprüfung im Steuerwesen. In: Steuerwirtschaftliche Probleme der Gegenwart, Festgabe für Her mann Grossmann, Berlin 1932, S. 133

Wohl aber trug die Einrichtung der Wirtschaftsprüfer und der Ausbau der internen Revision dazu bei, den Betriebsprüfern ihre Arbeit zu erleichtern.

Weitere Schwierigkeiten würden sich daraus ergeben, daß den steuerberatenden Berufen eine einheitliche Gesetzesauslegung nicht vorgeschrieben werden kann; denn Richtlinien, die zwecks einheitlicher Rechtsanwendung die Finanzverwaltung binden, wären für die steuerberatenden Berufe nicht verpflichtend. Dabei muß man auch beachten, daß eine große Gruppe vorwiegend mittlerer und kleinerer Unternehmen keiner handelsrechtlichen Pflichtprüfung unterliegt.[1] Die Frage, ob eine Übernahme des englischen Systems eine Verbesserung des Prüfungswesens in Deutschland herbeiführen könnte, ist vom Standpunkt des Steuerpflichtigen aus zu bejahen, nicht dagegen vom Standpunkt der Finanzverwaltung. Jedoch gibt das Beispiel der Accountants Anregungen für die Schaffung eines Vertrauensverhältnisses zwischen den freiberuflichen Prüfern und der Finanzverwaltung und dieser Teil des englischen Systems sollte übernommen werden, um mit der Betriebsprüfung den größtmöglichen Nutzeffekt zu erreichen.

bb) Unterschiede in der Zielsetzung

1. Die Beweggründe für die Prüfung durch Betriebsprüfer und Wirtschaftsprüfer

Wenn die Unterschiede in der Durchführung von Jahresabschlußprüfungen durch Betriebsprüfer einerseits und Wirtschaftsprüfer andererseits aufgezeigt werden sollen, muß von den verschiedenen Zielsetzungen ausgegangen werden, denn erst daraus ergeben sich die anzulegenden Prüfungsmaßstäbe.[2] Durch die Abschlußprüfungen sollen einmal die Interessen derjenigen

1) Vgl. Schröder, J., Aktuelle Probleme der steuerlichen Betriebsprüfung. In: Steuer und Recht, Heft 7, S. 63
2) Vgl. Heigl, A., Zielvorgaben und Aufgabenstellung der aktienrechtlichen Prüfung, DB 1970, S. 1037 ff.; Kicherer, H. P., Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Berlin 1970; Schröder, J., Delhey, W., Betriebsprüfungsordnung (Steuer), Berlin 1970; Baier, W., Fähnrich, H., Die steuerliche Betriebsprüfung, 2. Aufl., Stuttgart 1963, S. 198 ff.

gewahrt werden, die wegen ihres Einsatzes an Arbeitskraft oder Geldmittel ein persönliches Interesse an einer ordnungsgemäßen Rechenschaftslegung des zu prüfenden Unternehmens haben, zum anderen ist es Aufgabe der Prüfer, durch ihre Überwachungstätigkeit die Interessen der Öffentlichkeit zu wahren.

Aufgabe des Betriebsprüfers ist es, durch seine Tätigkeit dazu beizutragen, daß die zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben erforderlichen Mittel aufgebracht werden und hierbei die Grundsätze der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewahrt werden. Diese fiskalische Zielsetzung der Betriebsprüfung wird nur dort eingeschränkt, wo die Steuergesetzgebung als Instrument der Wirtschafts- und Sozialpolitik zur Verwirklichung bestimmter ordnungspolitischer Ziele eingesetzt ist.[1)]

In der Literatur werden im wesentlichen drei Zielsetzungen des Jahresabschlusses unterschieden: die Dokumentationsfunktion, die Informationsaufgabe, die Regelung des Gewinns.[2)]

Die Kontrollen der Dokumentation des Jahresabschlusses nehmen Wirtschaftsprüfer und Betriebsprüfer gleichermaßen wahr. Doch weisen die Aspekte, unter denen beide ihre Aufgaben erfüllen, Unterschiede auf. Der Wirtschaftsprüfer soll den für den Jahresabschluß Verantwortlichen die Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit ihrer Rechenschaftslegung bestätigen und den Empfängern des Jahresabschlusses die Gewähr geben können, daß ihnen beweiskräftige Unterlagen vorgelegt wurden.[3)] Für

1) Vgl. Wöhe, G., Bilanzierung und Bilanzpolitik, a.a.O., S. 37 f.
2) Vgl. Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. Aufl., Düsseldorf 1970, Egner, H., Bilanzen, München 1974; Wöhe, G., Bilanzierung - Bilanzpolitik, 3. Aufl., München 1973, S. 27 ff.; Heinen, E., Handelsbilanzen, 5. Aufl., Wiesbaden 1969, S. 16 ff.; Stützel, W., Bemerkungen zur Bilanztheorie, ZfB 1967, S. 314 ff.
3) Vgl. Leffson, H., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. Aufl., Düsseldorf 1970; Wöhe, G., Bilanzierung und Bilanzpolitik, 3. Aufl., München 1973, S. 121 ff.; Bühler, O., Scherpf, P., Bilanz und Steuer, 7. Aufl., München 1971, S. 49 ff.; Wirtschaftsprüferhandbuch 1973, S. 536 ff. mit umfangreichen Literaturnachweisen.

den Betriebsprüfer ist die Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens in erster Linie Voraussetzung dafür, daß der durch den Jahresabschluß ermittelte Gewinn als Maßstab der steuerlichen Leistungsfähigkeit angesehen werden kann.

Aufgabe des Wirtschaftsprüfers ist es, sich davon zu überzeugen, daß der Jahresabschluß der Aktiengesellschaften der Informationsaufgabe gerecht wird.[1] Er hat das Ergebnis seiner Prüfung in Form des Bestätigungsvermerks bekannt zu geben. Die Prüfung durch Betriebsprüfer besitzt für die Informationsregelung keine Bedeutung, da Außenstehende über das Prüfungsergebnis nicht unterrichtet werden. Bezeichnend ist, daß Aktionären die Auskunft in der Hauptversammlung hinsichtlich der steuerlichen Wertansätze verweigert werden kann.

Die aktienrechtliche Gewinnermittlung wurde in den letzten Jahren häufig kritisiert, da sie vergangenheitsorientiert ist, die Entscheidungen der Aktionäre und Gläubiger seien dagegen überwiegend zukunftsorientiert.[2] Deshalb wird von den Kritikern eine Bilanzierung nach der ökonomischen Gewinnkonzeption gefordert. Der ökonomische Gewinn kommt zwar dem Informationsbedürfnis der am Unternehmen Interessierten besser entgegen als der aktienrechtliche, jedoch liegen seiner Ermittlung keine objektiven und kontrollierbaren Bewertungsregeln zugrunde. Derartige Regeln sind jedoch für den Prüfbarkeit erforderlich. Die Bilanzierung nach dem öko-

---

1) Vgl. Egner, H., Bilanzen, München 1974, S. 24 ff.; Stützel, W., Bemerkungen zur Bilanztheorie, ZfB 1967, S. 338; Engels, W., Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, Köln und Opladen 1962, S. 182; Moxter, A., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, ZfbF 1966, S. 38 ff.

2) Vgl. Schneider, D., Bilanzgewinn und ökonomische Theorie, ZfhF 1963, S. 457 ff.; Hax, H., Bilanzgewinn als Erfolgsmaßstab, ZfB 1964, S. 642; Leffson, W., Wesen und Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses, ZfbF 1966, S. 375 ff.; Wegmann, W., Der ökonomische Gewinn, Wiesbaden 1971; Seicht, G., Die kapitaltheoretische Bilanz und die Entwicklung der Bilanztheorien, Berlin 197O; Jaensch, G., Zur Brauchbarkeit des kapitaltheoretischen Ansatzes für die Erfolgsermittlung von Unternehmungen, ZfbF 1973, S. 693 ff.; Egner, H., Bilanzen, München 1974, S. 136 ff.

nomischen Gewinnkonzept ist daher für den externen Jahresabschluß nicht möglich.[1)]

Die Regelung des "entbehrlichen" Gewinns ist Zielsetzung des handeslrechtlichen und steuerlichen Jahresabschlusses. Unterschiede bestehen allerdings bei der zahlenmäßigen Feststellung des Überschußbetrages. Hieraus ergeben sich die unterschiedlichen Zielsetzungen bei den Abschlußprüfungen durch Betriebsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfer. Während für die Verteilung an die Gesellschafter der Gewinn nach handelsrechtlich zulässiger Bildung bzw. Auflösung von stillen und offenen Rücklagen maßgeblich ist, legt das Steuerrecht den Gewinn vor Zuweisung zu den offenen Rücklagen der Besteuerung zugrunde. Auch läßt der Betriebsprüfer bei Überprüfung des für die Veranlagung maßgeblichen periodengerechten Gewinns die Bildung stiller Rücklagen nicht im gleichen Umfange zu, wie der Wirtschaftsprüfer. Die Forderung nach Abgrenzung des Periodengewinns darf allerdings von der Betriebsprüfung nicht überspannt werden und zu einer völligen Einschränkung des kaufmännischen Ermessens führen. Daher schreibt die Betriebsprüfungsordnung vor, daß die Prüfung sich in erster Linie auf Sachverhalte zu erstrecken habe, die zu nicht unbedeutenden Gewinnverlagerungen führen können.[2)]

Die steuerliche Zielsetzung, den periodengerechten Gewinn zu ermitteln, hat teilweise eine Einschränkung dadurch erfahren, daß mit Hilfe von Steuervorschriften wirtschafts- und sozialpolitische Zwecke verfolgt werden.[3)] Diese Sonderbestimmungen sind vom Betriebsprüfer zu respektieren. Sie schränken aber

---

1) Vgl. Münstermann, H., Die Bedeutung des ökonomischen Gewinns für den externen Abschluß der Aktiengesellschaft, Wpg 1966, S. 585 f.
2) Vgl. § 10 BpO (St) vom 23. 12. 1965, BStBl 1966 I, S. 46
3) Vgl. Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., München 1973, S. 321 ff.; Wöhe, G., Zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Dritter Teil: Die Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes, DStR 1971, S. 391 ff.

auch die Zielsetzung der handelsrechtlichen Abschlußprüfung "Informations- und Gewinnregelung" des Jahresabschlusses zu überwachen, ein, indem der Wirtschaftsprüfer solche "Verfälschungen der Handelsbilanz" hinnehmen muß. Da die Theorie des ökonomischen Gewinns zum Ausweis künftiger Gewinnchancen führt, bestehen vom Standpunkt eines steuerbaren und ausschüttungsfähigen Gewinns Bedenken. In der Literatur wird daher auch eine alternative Gewinnermittlung nach dem Ertragswertprinzip und dem Realisationsprinzip gefordert, wobei nach der These des doppelten Minimums nur der geringere von beiden als verteilbar bzw. steuerbar angesehen wird.[1] Die entscheidenden Einwendungen gegen eine ökonomische Erfolgskonzeption sind jedoch darin zu sehen, daß der hierbei ermittelte Gewinn als zukunftsbezogene Größe von dem Wirtschaftsprüfer oder dem Betriebsprüfer nur schwer kontrolliert werden kann, da die von der Unternehmensleitung erwarteten Zahlungsströme hinsichtlich ihrer Breite und zeitlichen Struktur mit erheblicher Unsicherheit behaftet sind.

2. Die Funktion der Betriebsprüfer und Wirtschaftsprüfer

Betriebsprüfer handeln bei Wahrnehmung ihrer Aufgaben in öffentlich-rechtlichem Auftrag. Das zu prüfende Unternehmen hat auf ihre Auswahl grundsätzlich keinen Einfluß. Dagegen werden Wirtschaftsprüfer regelmäßig zur Prüfung des Jahresabschlusses von Organen des zu prüfenden Unternehmens bestellt, sei es aufgrund gesetzlicher Vorschriften oder auch freiwillig.[2]

---

1) Vgl. Schneider, D., Ausschüttungsfähiger Gewinn und das Minimum an Selbstfinanzierung, ZfbF 1968, S. 15; Hax, K., Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln und Opladen 1957, S. 37

2) Vgl. § 162 AktG.

Die Funktion des Betriebsprüfers ist zu einem wesentlichen Teil fiskalischer Natur. Er prüft den Jahresabschluß daraufhin, ob die sich aus ihm ergebenden Besteuerungsgrundlagen richtig, das heißt unter Beachtung der gesetzlichen Vorschriften, ermittelt wurden.[1] Auch der Wirtschaftsprüfer prüft die gesetzeskonforme Erstellung des Jahresabschlusses, aber aufgrund seines andersgearteten Auftragsverhältnisses untersucht er, ob der Jahresabschluß nichts enthält, was zu einer Schädigung des an dem Unternehmen unmittelbar interessierten Personenkreis führen könnte.[2]

Eine wesentliche Bedeutung ist der vorbeugenden Funktion der Betriebsprüfung beizumessen. Sie veranlaßt die Unternehmensleitung, den Abschluß unter Beachtung der steuerlichen Rechnungslegungsvorschriften zu erstellen, um Auseinandersetzungen mit dem Betriebsprüfer zu vermeiden. Auch die Funktion der Wirtschaftsprüfer ist prophylaktisch. Wegen der eingeschränkten Druckmittel sind aber auch hier die Akzente verschoben, indem dem Wirtschaftsprüfer in besonderem Maße eine aufklärende und unterrichtende Funktion zukommt. Auch vom Betriebsprüfer wird verlangt, daß er den Steuerpflichtigen auf vermeidbare, offensichtlich ungünstige steuerliche Auswirkungen hinweist und auf technische Erleichterungen bei der Führung des Buchnachweises aufmerksam macht.

Eine übergeordnete Funktion haben Betriebsprüfer und Wirtschaftsprüfer gleichermaßen wahrzunehmen, indem sie die im

---

1) Vgl. Baier, W., Fähnrich, H., Die steuerliche Betriebsprüfung, 2. Aufl., Stuttgart 1963, S. 198 ff.;Schröder, J., Delhey, W., Betriebsprüfungsordnung (Steuer), Berlin 1970, S. 101 ff.

2) Vgl. Schulze zur Wiesch, D. W., Grundsätze ordnungsmäßiger aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfung, Düsseldorf 1963; Forster, K.-H., Zur Veröffentlichung des Fachgutachtens über die Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlußprüfungen durch das Institut der Wirtschaftsprüfer, WPg 1970, S. 613 f.; Spieth, E., Zur Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung. In: Wirtschaftsprüfer im Dienst der Wirtschaft, Festschrift für Ernst Knorr, hrsg. von Pougin, E., v. Wysocki, K., Düsseldorf 1968, S. 141 ff.; Pougin, E., Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung in USA und in Deutschland, WPg 1960, S. 2 ff.; Cremer, G., Prüfungsgrundsätze für die Jahresabschlußprüfung des Industriebetriebes, Diss., Berlin 1965

Rahmen ihrer Abschlußprüfungen gesammelten Erkenntnisse, sofern sie von grundsätzlicher Bedeutung sind, dem Berufsstand zugänglich machen. Hier sei auf die Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer[1] und auf die Betriebsprüfungskarteien der Oberfinanzdirektionen Düsseldorf, Köln und Münster[2] verwiesen.

cc) Unterschiede bei der Prüfung ausgewählter Prüfungsobjekte

Im Rahmen der gesetzlich eingeräumten "fehlerfreien Bereiche" hat die Unternehmensleitung die Möglichkeit, bilanzpolitische Vorstellungen zu verwirklichen, ohne daß der Wirtschaftsprüfer grundsätzlich Einwendungen erheben kann.[3] Inwieweit der Betriebsprüfer der Bildung solcher handelsrechtlich zulässiger Ermessensrücklagen zu folgen vermag, kann im Rahmen der Zielsetzung dieser Arbeit nur angedeutet werden. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit besagt, daß die nach Beachtung der gesetzlichen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte erstellte Handelsbilanz der Steuerveranlagung zugrunde zu legen ist, sofern dem nicht zwingende steuerrechtliche Vorschriften entgegenstehen. Dies gilt einmal für die Ausübung des Ermessens hinsichtlich der Beurteilung der tatsächlichen Verhältnisse innerhalb des Unternehmens. Der Wirtschaftsprüfer hat zu überprüfen, ob bei Bilanzierung und Bewertung das Ermessen zweckgerecht ausgeübt wurde und der Informationsaufgabe von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung entsprochen wurde. Der Betriebsprüfer sollte sich hier dem betriebswirtschaftlich begründeten Urteil der Unternehmung, das vom Wirtschaftsprüfer anerkannt wurde, anschließen. Allerdings wird in der Praxis vom Betriebsprüfer die Bildung von Schätzungs-

1) Vgl. Institut für Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Die Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, Düsseldorf 1973
2) Vgl. Betriebsprüfungskartei der Oberfinanzdirektionen Düsseldorf-Köln-Münster, Düsseldorf 1971
3) Vgl. von Wysocki, K., Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, Berlin und Frankfurt am Main 1967, S. 231

reserven häufig beanstandet und der Grundsatz der vorsichtigen Bilanzierung eingeschränkt, um den "periodengerechten" Gewinn im Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung zu ermitteln. Hierbei macht sich der Prüfer vielfach die bessere Kenntnis der tatsächlichen Verhältnisse zum Prüfungszeitpunkt zunutze, ein solches Vorgehen erscheint nicht unbedenklich.

Andererseits geben auch die Steuergesetze aus wirtschafts- und sozialpolitischen Erwägungen die Möglichkeit zur Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen.[1] Hier liegen die Prüfungsschwerpunkte des Betriebsprüfers, der die Einhaltung der Steuergesetze zu überwachen hat. Wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, der hier gewissermaßen eine Umkehrung erfährt, ist bereits bei Erstellung der Handelsbilanz den steuerlichen Sondervorschriften Rechnung zu tragen. Die Bedeutung dieses umgekehrten Kausalverhältnisses wird erhöht durch die Bestimmungen des AktG 1965. Hier muß der Wirtschaftsprüfer seinerseits untersuchen, ob ein niedrigerer Wertansatz, insbesondere aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften, möglich ist. Der Betriebsprüfer kann auf den vom Wirtschaftsprüfer gesammelten Erkenntnissen aufbauen. Er wird sich anhand des Prüfungsberichts und aufgrund ergänzender Prüfungshandlungen davon überzeugen, daß keine Buchführungsmängel vorliegen. Ist eine Berichtigung wesentlicher Mängel durch den Wirtschaftsprüfer nicht möglich oder nicht durchsetzbar, so wird er seinen Bestätigungsvermerk einschränken.[2] Der Betriebsprüfer wird in diesem Fall aufgrund seiner Prüfungshandlungen zu beurteilen versuchen, ob eine unschädliche ergänzende Schätzung noch vertretbar erscheint.[3] Er wird darüber

---

1) Vgl. Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd I, 3. Aufl., München 1972, S. 574 ff., Brönner, H., Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl., Stuttgart 1968, II TZ, 508 ff.

2) Vgl. Goerdeler, R., Zur Aussagefähigkeit des Bestätigungsvermerk, Journal UEC 1967, S. 107; Heigl, A., Uecker, P., Die aktienrechtliche Prüfung, Stuttgart 1970, S. 44 ff.; Schwarz, H., Welche Bedeutung hat der Bestätigungsvermerk?, In: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Bericht über die IdW-Fachtagung 1966, Düsseldorf 1966, S. 105

3) Vgl. Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 14. Aufl., Köln 1950/71, Erl. zu § 5, Anm. 46g

hinaus entscheiden müssen, ob die Mängel zu einer Versagung solcher Steuervergünstigungen führen, die eine ordnungsmäßige Buchführung zur Voraussetzung haben.[1] Es wäre zu begrüßen, wenn Steuervergünstigungen, deren Voraussetzungen, unbeschadet sonstiger Mängel der Buchführung, isoliert nachgeprüft werden können, von der Bindung an die grundsätzliche Ordnungsmäßigkeit der Buchführung befreit würden.

Die Anschaffungskosten umfassen nach Handels- und Steuerrecht den Anschaffungspreis laut Eingangsrechnung unter Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten einerseits und Anschaffungskostenminderungen andererseits. Für Wirtschaftsprüfer und Betriebsprüfer bestehen insoweit keine Unterschiede bei der Prüfungsdurchführung. Beim Tausch von Anlagen geht die handelsrechtliche Betrachtungsweise davon aus, daß es an der Absicht eines Umsatzaktes fehlt, und eine Gewinnrealisierung daher zu verneinen ist.[2] Dagegen nimmt die steuerliche Rechtsprechung in der Regel Gewinnrealisierung an.[3] Erfolgt der Tausch zwangsweise, oder sind bei Anlageabgängen die Voraussetzungen des § 6 b EStG erfüllt, so bestehen auch steuerlich Möglichkeiten zur Übertragung stiller Rücklagen, die der Wirtschaftsprüfer gerade wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zu beachten hat.

Meinungsunterschiede zwischen Wirtschaftsprüfer und Betriebsprüfer können sich hinsichtlich Art und Umfang der in die Herstellungskosten einzubeziehenden Kostenfaktoren unter

---

1) Vgl. Ziegler, F., Die ordnungsmäßige Buchführung im Dienste von Steuervergünstigungen, StBp 1967, S. 49 f.; Thiemann, F., Steuervergünstigungen und Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, StBp 1968, S. 188

2) Adler-Düring-Schmaltz haben ihre bisherige ablehnende Haltung zur Annahme einer Gewinnrealisierung beim Tausch aufgegeben. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd I, 4. Aufl., Stuttgart 1968, Erl. zu § 153, Tz 30

3) Vgl. BFH-Gutachten vom 16. 12. 1958, BStBl 1959, S. 32

Berücksichtigung der zur Anwendung gelangenden Kostenrechungssysteme ergeben.[1] Werden die Herstellungskosten auf der Basis der tatsächlich angefallenen Istkosten errechnet, so bestehen hiergegen seitens des Wirtschaftsprüfers grundsätzlich keine Bedenken, und auch der Betriebsprüfer wird ein solches Vorgehen nicht beanstanden. Dagegen wird der Betriebsprüfer strengere Anforderungen stellen, wenn es darum geht, Kosten der Unterbeschäftigung einzelner Produktionsanlagen bei Ermittlung der Herstellungskosten auszuscheiden. Der Bundesfinanzhof hat entschieden, daß auch bei unzureichender Kapazitätsausnutzung die tatsächlich aufgewendeten Kosten zu aktivieren seien, da der Herstellungsvorgang eine erfolgsneutrale Vermögensumschichtung darstelle. Der BFH hat Zweifel angemeldet, ob es möglich sei, die Normalauslastung vorhandener Produktionsgüter zu bestimmen.[2] Die Problematik hinsichtlich der Festlegung einer Normalbeschäftigung wird regelmäßig auch den Wirtschaftsprüfer dazu veranlassen, die Abspaltung von Leerkosten nur bei Unterschreiten einer gewissen Schwankungsbreite zu fordern. Entspricht die aufgrund der besonderen Kenntnis der betriebsindividuellen Gegebenheiten angesetzte Abschreibungsdauer vernünftigen kaufmännischen Erwägungen, so besteht für den Wirtschaftsprüfer kein Anlaß zu Beanstandungen. Dagegen neigen Betriebsprüfer leicht zu einer typisierenden Betrachtungsweise, indem sie sich streng an die finanzamtlichen Abschreibungstabellen halten.[3] Zweifellos haben diese Tabellen als

---

1) Vgl. Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, 4. Aufl., Köln und Opladen, 1967, S. 27 ff.; Forster, K.-H., Zur Frage der Ermittlung der Herstellungskosten nach § 153, Abs. 2, AktG 1965, WPg 1967, S. 337; Albach, H., Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz 1965, BB 1966, S. 308 f.; Erhard, F., Steuerliche Herstellungskosten und Kostenrechnung, Achim b. Bremen 1965; Hörstmann, F., Der Herstellungsbegriff im Wandel des unternehmerischen Kostendenkens und der steuerlichen Beurteilung der Deckungsbeitragsrechnung und ihre Verwendbarkeit in Handelsbilanz und Steuerbilanz für die Bewertung fertiger und unfertiger Erzeugnisse, ZfbF 1969, S. 131 ff.

2) Vgl. BFH-Urteil vom 15.2.1966, BStBl III, S. 468

3) Vgl. Amtliche Abschreibungstabellen (AfA), Herne-Berlin 1971

Richtschnur ihre Berechtigung, indem sie von absichtlichen Fehlschätzungen und subjektiven Auffassungen des Steuerpflichtigen, die eine extrem pessimistische Beurteilung zur Folge haben können, abstrahieren. Hält die Vorausschätzung der künftigen Entwicklung durch die Unternehmensleitung dagegen einer objektiven Nachprüfung stand, so sollte sie auch vom Betriebsprüfer unbeanstandet bleiben.[1] Ergeben sich wesentliche Abweichungen des tatsächlichen Entwertungsverlaufs gegenüber dem Abschreibungsplan, so hat der Wirtschaftsprüfer darauf zu achten, daß das Abschreibungsverfahren berichtigt wird. Er wird aber auch gegen fakultative Planänderungen keine Einwendungen erheben, sofern ihnen betriebswirtschaftliche Erwägungen zugrunde liegen. Noch stärkeren Wert legt der Betriebsprüfer auf die Beibehaltung des planmäßig festgelegten Abschreibungsverlaufs. Ein Abschreibungswechsel ist nur bei grundlegender Änderung der Verhältnisse möglich. Unzulässig ist ein Wechsel von der linearen zur degressiven Abschreibung, und für Gebäude wird auch der umgekehrte Weg nicht anerkannt.

Der Wirtschaftsprüfer hat im Rahmen der Abschlußprüfung streng darauf zu achten, daß bei der Bilanzierung der "Zeitwert" der Vermögensgegenstände am Bilanzstichtag nicht überschritten wird. Das Steuerrecht kennt die sog. Teilwertabschreibung.[2] Hier ergibt sich für den Betriebsprüfer das schwierige Problem der Zurechnung des Gesamtwerts einer Unternehmung auf die einzelnen Anlagewerte, das nur durch

---

1) Bedenken gegen die Aufstellung der AfA-Tabellen finden sich bei Gübbels, B., Handbuch der steuerlichen Abschreibung, 4. Aufl., Köln 1966, S. 111 ff.; Rose, G., Wider die Normierung von Abschreibungen, WPg 1957, S. 353 ff.; van der Velde, Amtliche Tabellen für betriebsgewöhnliche Nutzungsdauern?, DB 1957, S. 537 ff.

2) Vgl. Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd I, a.a.O., S. 413 ff.

Schätzung gelöst werden könnte. Er wird sich deshalb zweckmäßigerweise an den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Wert anlehnen.[1)]

Nach der herrschenden Meinung hat der Betriebsprüfer im Gegensatz zum Abschlußprüfer bei der Anwendung von Lifo- und Fifo-Verfahren zu prüfen, ob die tatsächliche Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge mit der Bewertungsfolge übereinstimmt.[2)]

Einer übertrieben pessimistischen Beurteilung der Unternehmensleitung in bezug auf die Höhe der Rückstellungen wird der Wirtschaftsprüfer nicht folgen können. Nach steuerlicher Rechtsprechung verlangen die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, daß der Kaufmann allen am Bilanzstichtag vorliegenden Umständen Rechnung trägt, die die Lage seines Unternehmens gefährden können.[3)] Durch sorgfältige Wahrnehmung der ihm übertragenen Ausgleichsfunktion bei Überwachung entgegengesetzter Interessen leistet der Wirtschaftsprüfer Vorarbeit für den steuerlichen Betriebsprüfer, der bei Durchführung seiner Prüfung ebenfalls von Wahrscheinlichkeitserwägungen ausgehen muß.

Der Abschlußprüfer hat bei der Prüfung der Gewinn- und Verlustrechnung festzustellen, ob sämtliche Aufwendungen und Erträge vollständig ausgewiesen sind und ob der Ausweis dieser Aufwendungen und Erträge den Gliederungsvorschriften entspricht.[4)] Bei der steuerlichen Betriebsprüfung wird die Ge-

---

1) Vgl. Vodrazka, K., Wertuntergrenzen für das bilanzielle Vermögen im Aktien- und Ertragssteuerrecht, In: Zur Besteuerung der Unternehmung, Festschrift für Peter Scherpf, Berlin 1968, S. 139 ff., insbes. S. 156 ff.
2) Vgl. Abschnitt 36, Abs. 1, EStR, hierzu äußern sich kritisch Forster, K.-H., Weirich, S., Lifo-, Fifo- und ähnliche Verfahren nach § 155, Abs. 1, Satz 3, AktG 1965, WPg 1966, S. 481; Fasold, R., Zur Anerkennung des Lifo-Verfahrens nach dem AktG 1965 für das Bilanzsteuerrecht, DB 1966, S. 1286; Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd I, a.a.O., S. 535 ff.
3) Vgl. Littmann, E., Förger, K., Rückstellungen und Rücklagen in Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, Herne-Berlin 1964, S. 147
4) Vgl. Wirtschaftsprüferhandbuch 1973, a.a.O., S. 659 ff.

winn- und Verlustrechnung "nur als Kontrollrechnung zur Bilanzrechnung gewertet", und zwar im Hinblick auf die steuerliche Gewinnermittlung. Bei der Prüfung der Aufwands- und Ertragskonten stellt der Betriebsprüfer insbesondere fest, ob hierbei nicht Aufwendungen erfaßt wurden, die nach steuerlichen Vorschriften aktivierungspflichtig sind (Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Instandhaltungsaufwand). Außerdem prüft er, ob und inwieweit nicht abzugsfähige Ausgaben und verdeckte Gewinnausschüttungen den steuerlichen Gewinn gemindert haben.[1)]

Die Prüfung des Geschäftsberichts ist ausschließlich Aufgabe des Wirtschaftsprüfers, da sich die Zielsetzung des Geschäftsberichts in der Informationsregelung über das abgelaufene Geschäftsjahr erschöpft.[2)] Der Betriebsprüfer kann ihn aber im Rahmen seiner Prüfung als Hilfsmittel zu seiner eigenen Unterrichtung heranziehen. Hierbei werden ihn die Abschlußerläuterungen in erster Linie interessieren, weil sie zugleich Ansatzpunkte für Abweichungen der Steuerbilanz gegenüber der Handelsbilanz darstellen.

dd) Die Vorbereitung der Prüfung

1. Unterschiede in den Prüfungsmethoden

Unter dem Begriff Prüfungsmethoden[3)] werden im folgenden die einzelnen "Prüfungswege" zusammengefaßt, und zwar

---

1) Vgl. Baier, W., Fähnrich, H., Die steuerliche Betriebsprüfung, a.a.O., S. 471
2) Vgl. Goerdeler, R., Geschäftsbericht, Konzerngeschäftsbericht und Abhängigkeitsbericht aus der Sicht des Wirtschaftsprüfers, WPg 1966, S. 113 ff.; Knoche, M., Die Berichterstattung über Bewertungsänderungen im Geschäftsbericht nach dem neuen Aktienrecht, Düsseldorf 1967
3) Vgl. Wirtschaftsprüferhandbuch 1973, a.a.O., S. 959 ff.; Minz, W., Prüfungsmethoden, WPg 1960, S. 89, Minz faßt den Begriff "Prüfungsmethoden" weiter; das WP-Handbuch verwendet im Abschnitt "Prüfungstechnik" den Begriff "Prüfungsmethode" nicht mit Ausnahme in einer Überschrift (Ausnahme S. 992, "Mögliche Prüfungsmethoden" beim Einsatz von EDV-Anlagen)

a) die formelle und materielle Prüfung (Prüfungsintensität,

b) die lückenlose Prüfung und Prüfung in Stichproben (Prüfungsumfang),

c) die progressive und retrograde Prüfung (Prüfungsrichtung) und

d) die indirekte und direkte Prüfung.

Die Unterschiede in Bezug auf die Prüfungsintensität[1] wurden im Abschnitt "Unterschiede bei der Prüfung ausgewählter Prüfungsobjekte" behandelt, so daß hier auf die Darstellung verzichtet werden kann.

Bei Großunternehmen läßt der Umfang des Prüfungsstoffes eine lückenlose Prüfung, insbesondere in Bezug auf die Prüfungshandlungen zur Überwachung der formellen Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses, wirtschaftlich nicht vertretbar erscheinen. Wirtschaftsprüfer und Betriebsprüfer müssen sich daher bei Durchführung der Jahresabschlußprüfung auf Stichproben beschränken.[2]

Die Entscheidung über die Art der Auswahl von Stichproben und über ihren Umfang liegt im Ermessen des Prüfers. Seit einiger Zeit wird die Auffassung vertreten, daß der Wirtschaftsprüfer die durchzuführenden Stichproben nach dem Zufallsprinzip auswählen kann. Dem kann man uneingeschränkt nur insoweit zustimmen, als der Wirtschaftsprüfer sich durch seine Prüfungshandlungen von der formellen Ordnungsmäßigkeit und rechnerischen Richtigkeit des Jahresabschlusses überzeugen will.

---

1) Vgl. S. 11off.
2) Vgl. Buchner, R., Bewußte Auswahl oder Zufallsauswahl bei der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, WPg 1961, S. 657 ff.; Dinter, H., Zur Frage der Verwendung von Stichprobenverfahren im Rahmen vor. Prüfungshandlungen, WPg 1962, S. 85 ff.; König, W., Die Anwendung des mathematischen Stichprobenverfahrens bei der Abschlußprüfung, WPg 1965, S. 333 ff.; Leffson, W., Lippmann, K., Beatge, J., Zur Sicherheit und Wirtschaftlichkeit der Urteilsbildung bei Prüfungen, Düsseldorf 1969, S. 24 ff.; Schulte, E., Quantitative Methoden der Urteilsgewinnung bei Unternehmungsprüfungen, Düsseldorf 1969

Mit dieser Einschränkung wird sich auch der Betriebsprüfer der Zufallsstichproben bedienen können. Er wird bestrebt sein, die aus der Grundgesamtheit auszuwählende Teilmenge, die er der Prüfung unterzieht, weiter zu beschränken, da er bei seinen Ermittlungen von dem Prüfungsergebnis des Wirtschaftsprüfers ausgehen kann.

Bei der Prüfung der materiellen Richtigkeit des Jahresabschlusses werden Wirtschaftsprüfer und Betriebsprüfer allerdings die Auswahl der Stichproben bewußt treffen müssen. Auf diese Weise können sie der Bedeutung des Prüfungsobjekts im Rahmen der gesamten Prüfung besser Rechnung tragen, indem sie sich am absoluten und relativen Wert der einzelnen Prüfungsgegenstände orientieren. Dies gilt in besonderem Maße für den Betriebsprüfer, wenn man an dem Grundsatz festhält, daß er sich auf die Feststellung wesentlicher Gewinnverlagerungen konzentrieren soll.

Durch bewußte Stichprobenauswahl können die Prüfer aber auch das Fehlerrisiko im Hinblick auf die Zielsetzung der jeweiligen Prüfung besser begrenzen. Sie können durch Bildung von Prüfungsschwerpunkten der besonderen Interessenlage der Unternehmensleitung Rechnung tragen. So wird der Wirtschaftsprüfer seine Prüfungshandlungen sehr stark danach ausrichten, ob die Unternehmensleitung daran interessiert ist, ihre Vermögens- und Ertragslage günstiger oder schlechter darzustellen, als es den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Auch der Betriebsprüfer wird Erfahrungen in bezug auf die speziellen Fehlerrisiken des zu prüfenden Unternehmens bei Auswahl seiner Prüfungshandlungen verwerten. Er wird seine Prüfungshandlungen insbesondere dort intensivieren, wo das Steuerrecht den Bewertungsspielraum gegenüber dem Handelsrecht einengt.

Bei der Jahresabschlußprüfung wird überwiegend die retrograde Methode angewandt.[1] Da der Prüfer auf diese Weise nicht feststellen kann, ob die Buchungen vollständig sind, empfiehlt es sich, beim Verdacht von Unregelmäßigkeiten nach der progressiven Methode vorzugehen.[2] In vielen Fällen zieht der Abschlußprüfer seine Stichprobe mitten aus der Buchungsreihe und geht dann progressiv und retrograd vor.

In den vergangenen Jahren sind die Betriebsprüfer insbesondere bei Großunternehmen dazu übergegangen, die Prüfung "mit der Erforschung der grundsätzlichen steuerlichen Unternehmensentscheidungen zu beginnen und ausgehend von diesen Entscheidungen in Bilanz und Buchführung einzudringen."[3] Die "anhaltlose" Prüfung der "modernen Buchführung eines Großunternehmens" wird als "sehr zeitraubend und meist wenig effektiv"[4] angesehen. Um die maßgeblichen Entscheidungen kennenzulernen, wurde bei einigen Prüfungen die en bloc-Vorlage der Vorstands- und Aufsichtsratsprotokolle verlangt. Der Große Senat hat hierzu inzwischen in einem Beschluß[5] ausgeführt, daß die en bloc-Vorlage im allgemeinen nicht in Betracht kommt. Von der Vorlagepflicht sind Protokolle ausgenommen, von denen die Vorstandsmitglieder glaubhaft versichern, daß ihnen kein steuerrechtlich bedeutsamer Inhalt zugrunde liegt. Unter anderem wurde im Beschluß ausgeführt: "Ist für die Abschlußprüfung die Möglichkeit zur Einsicht in alle Schriften, auch in Aufsichtsrats- und Vorstandsprotokolle, erforderlich, so muß gleiches vorbehaltlich der Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit auch für die steuerliche Betriebsprüfung gelten".

---

1) Vgl. Wirtschaftsprüferhandbuch 1973, a.a.O., S. 971 f.
2) Vgl. Haas, G., Oechsner, L., Der Jahresabschluß nach Handels- und Steuerrecht, Band I, Grundsätze der Rechnungslegung, Wiesbaden 1958, S. 181
3) Tipke, K., Die große Frage an den Großen Senat, StBp 1968, S. 1
4) Tipke, K., a.a.O., S. 1, Vgl. auch Spitaler, A., Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen bei der Betriebsprüfung, NB 1961, S 1 ff.; Hollatz, G., Die Grenzen der Betriebsprüfung am Beispiel des Vorlageersuchens für Vorstands- und Aufsichtsratsprotokolle, AG 1961, S. 152 ff.; Schröder, J., Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen bei der Betriebsprüfung, NB 1960, S. 141 f.; Delhey, W., Zur Frage der Vorlage von Vorstands- und Aufsichtsratprotokollen im Rahmen einer Betriebsprüfung, StBp 1961, S. 61 ff.
5) Vgl. BFH-Beschluß vom 13.2.1968, BStBl II, S. 365

Die progressive Methode wird bei der Betriebsprüfung vor allem auch bei der Prüfung der Aufwands- und Ertragskonten bevorzugt. Als typisches Beispiel sind hier die Konten der Instandhaltung zu nennen, die vom Betriebsprüfer daraufhin untersucht werden, ob dort aktivierungspflichtige Aufwendungen verbucht wurden.

Die direkte Prüfung befaßt sich unmittelbar mit den Geschäftsvorfällen. Die indirekte Prüfung unterstützt durch summarische Kontrollrechnungen (Verprobungen) die Urteilsfindung zur Ordnungsmäßigkeit.[1)]

Zur indirekten Methode zählen auch die Prüfungen des internen Kontrollsystems und die Systemprüfung bei der elektronischen Datenverarbeitung. Hier wird nicht der Buchungsstoff selbst, sondern der organisatorische Ablauf und seine Sicherheit einer Beurteilung unterzogen und daraus Konsequenzen für die Anwendung direkter Prüfungsmethoden abgeleitet. Baier-Fähnrich[2)] bezeichnen die indirekte Prüfung als "Kontroll- und Hilfsrechnungen", die gegebenenfalls die direkte Prüfungsmethode in die "richtige Richtung" lenken. Diese Kontroll- und Hilfsrechnungen werden von den Betriebsprüfern allgemein als Verprobungen bezeichnet.[3)] Sie sollen aus steuerlicher Sicht einen doppelten Zweck erfüllen, nämlich das "ausgewiesene Jahresergebnis und damit gleichzeitig die Bücher und Aufzeichnungen auf ihre sachliche Richtigkeit und Vollständigkeit kontrollieren".[4)] Hierbei spielen im Rahmen der Betriebsprüfungen vor allem die Umsatz- und

---

1) Vgl. Leusmann, W., Rechnerische und wirtschaftliche Verprobungsmethoden, DStR 1964, S. 162; Baier, W., Fähnrich, H., a.a.O., S. 285 ff.; Gnam, A., Lehr- und Handbuch der Betriebsprüfung, Nürnberg 1950, S. 421 ff.; Michael, H., Genetische Prüfungsmethoden und Verwendung von Kennzahlen bei Bilanzprüfungen, Frankfurt am Main 1959
2) Vgl. Baier, W., Fähnrich, H., a.a.O., S. 237
3) Vgl. Baier, W., Fähnrich, H., a.a.O., S. 285 ff.
4) Baier, W., Fähnrich, H., a.a.O., S. 237

Gewinnverprobungen eine wesentliche Rolle. Führen die Verprobungen zu einem im allgemeinen Rahmen liegenden oder erwarteten Ergebnis, kann der Betriebsprüfer von einer weiteren direkten Prüfung Abstand nehmen. Der Abschlußprüfer kann dagegen auch bei Anwendung indirekter Prüfungsmethoden nicht auf eine direkte Prüfung verzichten. Die Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung ist in erster Linie auch durch eine direkte Prüfung festzustellen.

2. Die Verwertung bereits vorhandener Prüfungsunterlagen

Zur sachlichen Prüfungsvorbereitung gehört es, daß sich Wirtschaftsprüfer und Betriebsprüfer anhand bereits vorliegender Unterlagen einen Überblick über das zu prüfende Unternehmen verschaffen.[1] Neben den Gesetzestexten und ihrer fachlichen Kommentierung steht dem Wirtschaftsprüfer insbesondere die Gutachtensammlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer zur Verfügung, um sich über die Auffassung des Berufsstandes zu unterrichten. Der Betriebsprüfer wird in erster Linie die von der Finanzverwaltung herausgegebenen Richtlinien sowie Verfügungen und Erlasse und höchstrichterliche Rechtsprechung heranziehen.

Hierbei können beide auf die festgehaltenen Ergebnisse vorausgegangener Prüfungen zurückgreifen. Der nicht mit den Verhältnissen des Mandanten vertraute Wirtschaftsprüfer kann sich durch Einsichtnahme in die Dauerakte unterrichten. Der Vorbericht dient ihm als Leitfaden für die formale Gestaltung seiner Prüfung und läßt die besonderen Probleme des zu prüfenden Unternehmens erkennen. Die Arbeitspapiere können Hinweise auf vom Vorprüfer für zweckmäßig erachtete Prüfungs-

---

1) Vgl. Staks, H., Die Anlage und Zweckmäßigkeit von Arbeitspapieren bei Jahresabschlußprüfungen, Düsseldorf 1955, S. 37; Rätsch, H., Prüfungsanweisungen und Arbeitspapiere, WPg 1960, S. 117 ff.; Hofbauer, M. A., Die zweckmäßige Gestaltung von Arbeitspapieren, WPg 1961, S. 449 ff.; Grundsätze ordnungsmäßiger Berufsausübung und Arbeitspapiere, WPg 1962, S. 400 f.; Kicherer, H.-P., Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Berlin 1970, S. 231 ff.

handlungen enthalten. Entsprechende Unterlagen stehen dem Betriebsprüfer zur Verfügung.[1] Er kann neben Vorberichten und Steuerakten auch den zuständigen Sachbearbeiter der Veranlagungsstelle zu Auskünften heranziehen und von ihm Prüfungshinweise entgegennehmen.

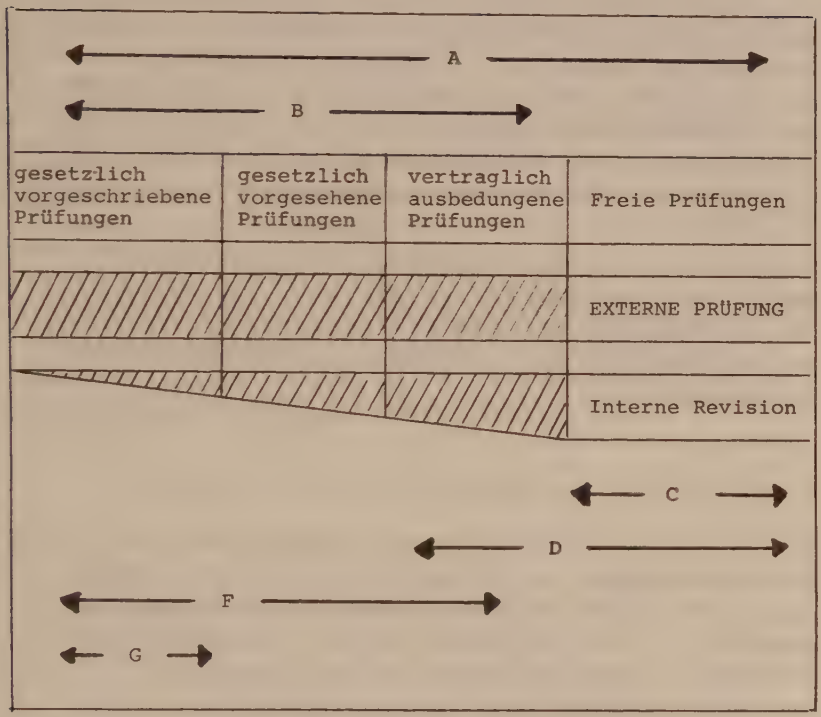
Eine weitere Erleichterung für den Wirtschaftsprüfer bedeutet eine wirksame innerbetriebliche Überwachung des zu prüfenden Unternehmens.[2] Eine funktionsfähige Innenrevision entbindet ihn zwar nicht seiner eigenen Verantwortung, hat er sich jedoch von deren Ordnungsmäßigkeit und Zuverlässigkeit überzeugt, so kann er den Umfang seiner formellen Prüfungshandlung danach ausrichten und die Schwerpunkte seiner Prüfung auf die Schwachstellen der internen Überwachungseinrichtung konzentrieren.

In dem der externen Prüfung zugewiesenen Arbeitsgebiet (B) ist das Problem der Zusammenarbeit von Internen und Externen Prüfungen enthalten (F). Nachdem das "Institut der Wirtschaftsprüfer" und das "Institut für Interne Revision" eine gemeinsame Erläuterung der Grundsätze für die Zusammenarbeit der Wirtschaftsprüfer mit der Internen Revision herausgegeben haben, wurde die Diskussion versachlicht.[3] Allerdings wurde mit diesen Erläuterungen nur in erster Linie die rechtliche Möglichkeit gemeinsamer Arbeit einer Klärung nähergebracht und die Frage der betriebswirtschaftlichen Zweckmäßigkeit nicht beantwortet.

---

1) Vgl. Müller, E., Die Betriebsprüfung und das Betriebsprüfungsarchiv der Reichsfinanzverwaltung, Berlin 1937
2) Vgl. Ballmann, W., Leitfaden der Internen Revision, München 1967, S. 299 ff.; Blohm, H., Brenneis, F.-J., Interne und Externe Revision, Herne-Berlin 1968, S. 46 ff.; Niehus, R.J., Bemerkungen zur Zusammenarbeit mit der Innenrevision im Rahmen der Abschlußprüfung, WPg 1965, S. 29 ff.; Brink, V.Z., Cashin, J. A., Interne Revision, Berlin 1962, S. 430
3) Vgl. Gemeinsame "Erläuterung der Grundsätze für die Zusammenarbeit der Wirtschaftsprüfer mit der Internen Revision" durch das Institut der Wirtschaftsprüfer und das Institut für Interne Revision, WPg 1966, S. 646; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., § 162 Tz 166

Arbeitsgebiete der internen und externen Prüfung



A = mögliches Arbeitsgebiet der Wirtschaftsprüfer

B = tatsächliches Arbeitsgebiet der Wirtschaftsprüfer

C = tatsächliches Arbeitsgebiet der Internen Revision

D = mögliches Arbeitsgebiet der Internen Revision

F = Zusammenarbeit zwischen Interner Revision und Wirtschaftsprüfer möglich

G = Zusammenarbeit zwischen Interner Revision, Wirtschaftsprüfer und Betriebsprüfer möglich

Für den Betriebsprüfer hat die innerbetriebliche Überwachung weniger Bedeutung, da seine Tätigkeit in erster Linie auf die Überprüfung der materiellen Richtigkeit des Jahresabschlusses ausgerichtet ist. Von den Aufgaben des internen Überwachungssystems interessieren ihn allenfalls Maßnahmen, die darauf abzielen, die Zuverlässigkeit von Abrechnungsdaten zu gewährleisten.

Jedoch sollte der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk des Wirtschaftsprüfers für ihn Anlaß sein, den Umfang seiner Prüfungshandlungen wesentlich einzuschränken und sich auf die Einhaltung der steuerlichen Sondervorschriften zu konzentrieren.

3. Die zeitliche und personelle Planung der Prüfung

Der Planung des rechtzeitigen Prüfungsbeginns und des zeitlichen Ablaufs der Prüfung kommt bei den aktienrechtlichen Pflichtprüfungen durch Wirtschaftsprüfer besondere Bedeutung zu, weil die Fristen für die Prüfung sich nach dem Termin der Hauptversammlung richten und für die Prüfungsdurchführung im allgemeinen lediglich ein Zeitraum von sechs Wochen zur Verfügung steht.[1] Hinzu kommt, daß der einheitliche Abschlußzeitpunkt vieler prüfungspflichtiger Unternehmen zwangsläufig zu einer zeitlichen Konzentration der Prüfungsaufgaben führt, dies hat eine besondere Personalanspannung in den Spitzenzeiten zur Folge, der nur durch eine sorgfältige Prüfungsvorbereitung begegnet werden kann.

Bis zu einem gewissen Grad kann der zeitliche Engpaß ausgeglichen werden, indem man versucht, durch Vor- und Zwischenprüfungen eine gleichmäßige Beschäftigung der ver-

---

1) Vgl. Wulf, K., Die Planung der Prüfung des Jahresabschlusses, WPg 1959, S. 509 ff.; Kicherer, H.-P., a.a.O., S. 215 ff.; Merkle, F., Prüfungsplanung, WPg 1960, S. 57 ff.; Der Prüfungsplan für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, WPg 1962, S. 29 ff.

fügbaren Kräfte zu erreichen.[1] Die Durchführung einer Betriebsprüfung ist im Gegensatz zur aktienrechtlichen Pflichtprüfung hinsichtlich des Prüfungszeitpunktes und der Prüfungsdauer nicht an Fristen gebunden, da von ihr keine Rechtsfolgen wie z. B. die Gültigkeit des Jahresabschlusses abhängig sind; das Finanzamt hat in diesem Zusammenhang nur die Verjährungsfristen zu achten. Entscheidend für den Prüfungsplan des Betriebsprüfers ist, daß er alle steuerlichen Schwerpunkte erfaßt.

Im folgenden Abschnitt wird untersucht, ob und inwieweit eine optimale Abstimmung von Prüfungserfordernissen und den zeitlichen Anforderungen mit Hilfe der Matrizenrechnung und der Netzplantechnik erfolgen kann.

a) Die Matrizenrechnung[2]

Die Anwendungsmöglichkeiten der Matrizenrechnung bei der Personal- und Zeitplanung werden zum ersten Mal in den Aufsätzen von Seicht und von Krug - Krane beschrieben. Das Problem ist die Optimalzuordnung der einzelnen Prüfer - unter Berücksichtigung ihrer jeweiligen Qualifikation - zu den verschiedenen Prüffeldergruppen. Zunächst muß der Prüfungsleiter für jede Prüffeldergruppe die Zeit schätzen, die jeder Prüfer benötigen würde, um sie zu bearbeiten. Die einzelnen Zeiten werden dann in einer Prozeßmatrix zusammengestellt und nach Minimierungsgrundsätzen solange reduziert, bis für jede Prüffeldergruppe der optimale Prüfer ermittelt ist.

1) Vgl. Herhammer, K. A.; Frühzeitige Beendigung der Abschlußprüfung durch vorbereitende Maßnahmen im Rechnungswesen und durch Zwischenprüfungen, 25 Jahre Wirtschaftsprüfung, Düsseldorf 1957, S. 132 ff.; Adler, H.; Forster, K.-H.; Die Zwischenprüfung zur Vorbereitung der Jahresabschlußprüfung, WPg 1957, S. 6 ff.

2) Vgl. Seicht, G., Die Ermittlung des optimalen Einsatzes von Revisionsassistenten mit Hilfe von Verfahrensmethoden der Unternehmensforschung, WPg 1965, S. 93 ff.; Ludewig, R., Zur Frage des optimalen Einsatzes von Prüfungsassistenten, WPg 1965, S. 96; Krug, H.; Krane, H.-G., Die Anwendung mathematischer Optimierungsverfahren auf die Planung des Personaleinsatzes im Wirtschaftsprüferbetrieb, WPg 1968, S. 621 ff.; Brandl, W., Bleyer, K.-P., Zuordnungskriterien beim Einsatz von Prüfern, ZfB 1968, S. 713 ff.; Krüger, R., Grundlagen der Planung einer aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfung, Diss., Münster 1968, S. 101

Annahmen:

(1) Es stehen 5 Prüfer (I, II, III, IV, V) zur Verfügung.

(2) Das gesamte Prüfungsgebiet soll in 5 Prüffelder (A, B, C, D, E) aufgeteilt werden.

(3) Alle Prüfer sind grundsätzlich in der Lage, die Prüfung jedes einzelnen der 5 Prüffelder zu bearbeiten.

Gesucht ist die optimale Zuordnung der Prüffelder zu den Prüfern unter der Bedingung der Gesamtprüfzeitminimierung. Folgende Schätzwerte der Bearbeitungszeit eines jeden Prüfers seien gegeben:

	I	II	III	IV	V
A	55	30	70	80	85
B	20	50	95	20	35
C	80	65	40	40	40
D	25	55	45	35	60
E	30	40	45	15	55

Um einen besseren Überblick darüber zu gewinnen, welcher Prüfer die einzelnen Prüffelder am schnellsten zu prüfen in der Lage ist, ist die nebenstehende Prozeßmatrix zu reduzieren.

	I	II	III	IV	V
A	25	0	40	50	55
B	0	30	75	0	15
C	40	25	0	0	0
D	0	30	20	10	35
E	15	25	30	0	40

Zu diesem Zweck subtrahiert man das kleinste Element jeder Zeile von allen Elementen der Zeile. Es ergibt sich dann folgende Matrix.

Da eine weitere Reduktion nach den bisherigen Regeln nicht möglich ist, muß nach neuen Regeln gesucht werden. Diese lauten:

(1) Bedecke alle Nullen durch möglichst wenige (waagerechte oder senkrechte) Striche,

(2) subtrahiere das kleinste Element der Matrix, das nicht von einer Linie getroffen wurde, von allen Elementen der Matrix, die nicht von einer Linie getroffen wurden und addiere es zu jedem Element, das im Schnittpunkt zweier Linien liegt (im gegebenen Beispiel beträgt das kleinste Element 15 und liegt auf Zeile 2 in Spalte 5).

	I	II	III	IV	V
A	25	0	40	50	55
B	0	30	75	0	15
C	40	25	0	0	0
D	0	30	20	10	35
E	15	25	30	0	40

	I	II	III	IV	V
A	40	0	40	65	55
B	0	15	60	0	0
C	55	25	0	15	0
D	0	15	5	10	20
E	15	10	15	0	25

Die reduzierte Matrix läßt nun eine optimale Zuordnung der Prüffelder zu:

Prüfer I prüft das Prüffeld D. Er benötigt dazu 25 Std.
Prüfer II prüft das Prüffeld A. Er benötigt dazu 30 Std.
Prüfer III prüft das Prüffeld C. Er benötigt dazu 40 Std.
Prüfer IV prüft das Prüffeld E. Er benötigt dazu 15 Std.
Prüfer V prüft das Prüffeld B. Er benötigt dazu 35 Std.

Insgesamt werden benötigt 145 Std.

Das Modell von Seicht wird in der Literatur stark kritisiert, weil es zu starke Prämissen enthält.[1] Es setzt voraus, daß die Zahl der Prüfer mit der Zahl der Prüffeldergruppen übereinstimmt, daß jeder Prüfer jedes Prüffeld übernehmen kann, und daß jeder Prüfer gerade nur ein Prüffeld und nicht etwa mehrere oder kein Prüffeld bearbeiten kann.

Das Modell von Krug und Krane[2] versucht mit Hilfe der Vogel'schen Approximationsmethode (VAM) die Nachteile des Modells von Seicht zu vermeiden. Die VAM erlaubt die Berücksichtigung zahlreicher Nebenbedingungen und ist auch für die simultane Planung mehrerer Aufträge geeignet. Die Beschreibung dieser Methode würde jedoch den Umfang dieser Arbeit zu sehr erweitern. Der Vorwurf, daß quantitative Merkmale (z. B. unterschiedliche Eignung der Prüfer) nicht berücksichtigt werden können, ist nicht stichhaltig, denn die mit Hilfe der Statistik einerseits und der Erfahrung andererseits ermittelten Zeitwerte berücksichtigen schon den unterschiedlichen Leistungsgrad der Prüfer und den Schwierigkeitsgrad der Prüffelder. Viel eher ist die Kritik angebracht, daß die Vorschrift der Zeitminimierung die Prüfer allmählich zu Spezialisten auf einem einzigem Prüfungsfeld werden läßt. Weiterhin wird das Stufengesetz[3] der Prüfung nicht berücksichtigt und für jedes Prüffeld wird nur eine Zeit vorgegeben und dadurch die Flexibilität der Planung eingeschränkt.

---

1) Vgl. Weirich, S., Zur Ermittlung des optimalen Einsatzes von Revisionsassistenten mit Hilfe von Verfahrensmethoden der Unternehmensforschung, a.a.O., S. 93

2) Vgl. Krug, H., Krane, H.-G., Die Anwendung mathematischer Optimierungsverfahren auf die Planung des Personaleinsatzes im Wirtschaftsprüferbetrieb, a.a.O., S. 621; Zur Vogel'schen Approximationsmethode vgl. Kadleč, V., Vodáček, L., Lineare Optimierung im Transportwesen, Berlin 1967, S. 21 ff.; Sasieni, M., Yaspan, A., Friedman, L.; Methoden und Probleme der Unternehmensforschung, Würzburg 1969, S. 208 ff.

3) Vgl. Zimmermann, E., Theorie und Praxis der Prüfungen im Betriebe, Essen 1954, S. 40

Es soll daher versucht werden, ein geeigneteres Instrument zur Planung der Betriebsprüfung zu finden. In der Netzplantechnik wird ein solches Instrument gesehen, da sie flexibel ist und die Realität besser berücksichtigen und veranschaulichen kann. Eventuell kann auch eine Kombination der VAM mit einem Verfahren der Netzplantechnik sinnvoll sein. Wie noch gezeigt wird, kennt die Netzplantechnik keine Methode der Zuordnung von Prüfern zu Tätigkeiten, dieser Mangel könnte mit Hilfe der VAM beseitigt werden.

β) Netzplantechnik[1)]

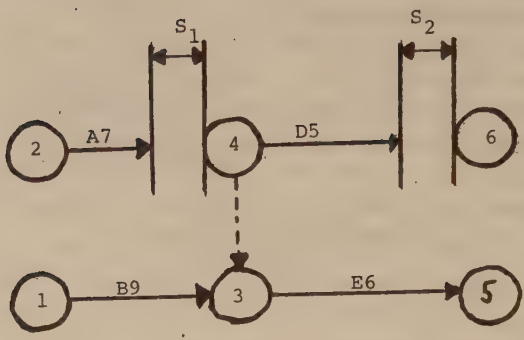
Bei der Planung der Prüfung mit Hilfe der Netzplantechnik geht es um die Reihenfolge der Prüffelderbearbeitung, um die Festlegung des Zeitablaufs und vor allem um die Bestimmung des Endtermins der Prüfungsdurchführung. Die Anwendung der Netzplantechnik gliedert sich in 3 Planungsschnitte[2)]:

- die Strukturanalyse
  (Aufstellung der technologischen Struktur des Netzplanes)
- die Zeitanalyse
  (Zuordnung von Zeitgrößen zu den einzelnen Aktivitäten)
- die Ablaufkontrolle
  (Verfolgung des Netzplans bis zum Erreichen des Ziels)

---

1) Vgl. Albach, H., Entwicklung und Aufgabe der Unternehmensforschung, WPg 1965, S. 113 ff.; Böcker, F., Dichtl, E., Penzkofer, P., Netzplantechnik und Jahresabschlußprüfung, Frankfurt am M. 1970; Krüger, R., Grundlagen der Planung einer aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfung, Diss., München 1968; Münstermann, H., Netzplantechnik und Jahresabschlußprüfung, In: Wirtschaftsprüfer im Dienst der Wirtschaft, Festschrift für Ernst Knorr, hrsg. von Erwin Pougin und Klaus von Wysocki, Düsseldorf 1968, S. 111 ff.; Leffson, W., Lippmann, K., Baetge, J., Zur Sicherheit und Wirtschaftlichkeit der Urteilsbildung bei Prüfungen, Düsseldorf 1969, S. 71 ff.

2) Für eine Darstellung der Grundbegriffe der Netzplantechnik vgl. Thumb, N., Grundlagen und Praxis der Netzplantechnik, München 1968; Mertens, P., Netzwerktechnik als Instrument der Planung, ZfB 1964, S. 382 ff.



A,B,D,E = Aktivitäten
C = Scheinaktivitäten
S_1, S_2 =Schlupf(zeiten)

= Ergebnisse
= Zeitdauer der Ereignisse in Tagen

Die einzelnen Aktivitäten können sowohl zeitlich hintereinander durchgeführt werden (so z. B. beim Stufengesetz der Prüfung), als auch zeitlich parallel herlaufen. Tätigkeiten zwischen 2 Ereignissen, die weder Zeit noch sonstigen Aufwand erfordern, die also nur eine logische Beziehung zwischen den Aktivitäten verdeutlichen sollen, werden als Scheinaktivitäten bezeichnet.

Ein ganzer Komplex von Aktivitäten und den dazugehörigen Ereignissen bildet einen Netzplan. Die Anzahl der Verzweigungen richtet sich dabei nach der Komplexität der jeweiligen Planungsaufgabe.[1)]

---

1) Vgl. von Wysocki, K., Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a. a. O., S. 301

Als ein solcher Komplex läßt sich auch der Prüfungsplan einer Prüfung darstellen. Die Aktivitäten bezeichnen dabei die Prüfungshandlungen für die einzelnen Prüffelder oder die Bearbeitung ganzer Prüffelder und die Ereignisse geben die Zeitpunkte an, zu denen die Prüfung eines Prüffeldes abgeschlossen sein muß.

Für die Planung der Prüfung kann schon allein die Darstellung der logischen Beziehungen aller Prüffelder zueinander sehr nützlich sein. Verhältnismäßig einfache Rechenoperationen ermöglichen es, quantitative Aussagen über Zeitpunkte und Vorgänge zu gewinnen. Umfangreiche Rechenoperationen lassen sich schnell und sicher mit Hilfe elektronischer Datenverarbeitungsanlagen lösen. Somit können mühelos die Gesamtdauer der Prüfungsdurchführung, verfügbare Zeitreserven - sogenannte Schlupfzeiten - und Vorgangsfolgen ermittel werden, die das Erreichen des angestrebten Prüfungsziels maßgeblich beeinflussen.

Durch die Gegenüberstellung von frühesten und spätesten Ereigniszeitpunkten (frühester Anfangs- und spätester Anfangszeitpunkt; frühester End- und spätester Endzeitpunkt) werden der Planungsleitung wichtige Informationen über die in den einzelnen Teilvorgängen steckenden Zeitreserven (Pufferzeit, Schlupf) geliefert.[1] Eine Pufferzeit von O bedeutet, daß das betreffende Ereignis nicht verschoben werden kann, ohne daß gleichzeitig auch der Endtermin hinausgeschoben wird. Solche Aktivitäten, die keinen Schlupf besitzen, werden in der Literatur als kritisch bezeichnet. Eine Folge von kritischen Aktivitäten, die sich vom Anfang- bis zum Endereig-

---

1) Vgl. Münstermann, H., Netzplantechnik und Jahresabschlußprüfung, a. a. O., S. 113; Loitelsberger, E., Treuhand- und Revisionswesen, 2. Aufl., Stuttgart, S. 41 und 59; Häger, W., Einheitliche Bezeichnung in der Netzplantechnik, Ablauf- und Planungsforschung, Bd 8, 1967, S. 326 ff.

nis - ohne Pufferzeiten aufzuweisen - hinzieht, bildet den kritischen Weg (Critical Path Method). Die CPM-Methode ist neben der PERT-Methode (Program Evaluation and Review Technique) die gebräuchlichste Methode der Netzplantechnik. Die CMP-Methode ist eine deterministische Methode, weil nur eine Zeitangabe pro Aktivität geschätzt wird.[1)]

Die kürzeste Zeitdauer für die gesamte Prüfungsdurchführung ist gleich der Länge des längsten Weges (oder auch kritischer Weg genannt) vom Startereignis bis zum Endereignis. Eine Verkürzung des kritischen Weges läßt sich nur dadurch erreichen, daß Prüfer, die Prüffelder mit Schlupfzeiten bearbeiten, ohne diese jedoch in Anspruch zu nehmen, zusätzlich bei den kritischen Prüffeldern eingesetzt werden, nachdem sie ihre eigenen schon beendet haben.

Als Prüffeldergruppe wird das Sachanlagevermögen in die Prüffelder A bis G aufgeteilt. Es sollen 3 Prüfer an der Prüfung beteiligt sein. Die Prüfzeit, die jeder Prüfer für jedes Prüffeld dabei benötigt, ist in der folgenden Matrix dargestellt:

Prüfer / Prüffelder	I	II	III	kürzeste Zeit pro Prüffeld	jeweiliger Prüfer	Zeit, die der jeweilige Prüfer braucht
A	13	10	9	9	II	10
B	12	14	10	10	III	10
C	3	6	7	3	I	3
D	6	8	9	6	I	6
E	7	6	5	5	III	5
F	3	4	5	3	II	4
G	1	2	3	1	II	2

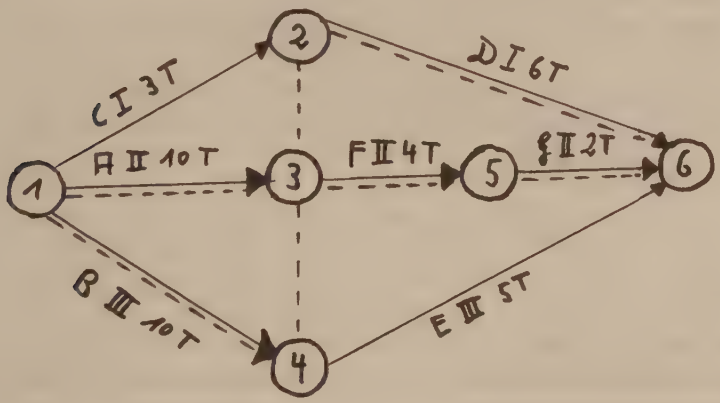
1) Vgl. Wille, H., Gewald, K., Weber, H. D., Netzplantechnik, Methoden zur Planung und Überwachung von Projekten, Bd. I, Zeitplanung, München-Wien 1966, S. 7; Budil, W., Die Praxis der Netzplantechnik, Industrielle Organisation 1964, S. 303 ff.; Schöllhammer, H., Das Pert-System, Ein neues Planungs- und Kontrollinstrument, ZfbF 1965, S. 207 ff.

Außerdem soll für die Bearbeitung der einzelnen Prüffelder A - 6 die folgenden Reihenfolge-Bedingungen gelten:

(1) Prüffeld D kann erst nach Prüffeld A geprüft werden.
(2) " E " " " " B " "
(3) " F " " " " A+B " "
(4) " G " " " " F " "
(5) " C kann jederzeit geprüft werden.

Man kann erkennen, daß nicht immer der Prüfer mit der geringsten Bearbeitungszeit das jeweilige Prüffeld bearbeitet, diese Zuordnung wird aus Gründen der Gesamtzeitminimierung gewählt.

Es ergibt sich folgende Anordnung des Netzplans:



= Kritische Prüffelder
= Scheinaktivitäten
A,...,G = Prüffelder
I,...,III = Prüfer
T = Tage

Bei den Zeitangaben handelt es sich gewöhnlich um Erfahrungswerte aus vergangenen Prüfungen. Schwierig wird die Zeitangabe pro Prüfungshandlung, wenn eine Erstprüfung durchgeführt wird.

Dieser Unsicherheit einer eindeutigen Zeitschätzung versucht die PERT-Methode Rechnung zu tragen, indem sie jeder Aktivität drei Zeitschätzungen zuordnet:[1)]

- Optimaler Zeitaufwand (O)
  (Kürzest-mögliche Zeit, in der eine Tätigkeit vorgenommen werden kann)
- Wahrscheinlichster Zeitaufwand (W)
  (Zeit, die gewöhnlich in Anspruch genommen wird)
- Pessimistisch geschätzter Zeitaufwand (P)
  (Unter ungünstigen Umständen benötigte Zeit)

Durch Bildung eines speziell gewichteten Mittelwertes wird dann die durchschnittliche Aktivitätszeit oder Erwartungszeit t_e ermittelt:[2)]

$$t_e = \frac{O + 4\,W + P}{6}$$

Für jede Aktivität wird dann als Unsicherheitsmaß der Schätzung die Varianz berechnet:

$$\text{Var}\,(t_e) = \sigma^2 t_e = \left(\frac{P - O}{6}\right)^2$$

---

1) Vgl. Böcker, F., Dichtl, E., Penzkofer, P., a. a. O., S. 20
2) Vgl. Münstermann, H., Netzplantechnik und Jahresabschlußprüfung, a. a. O., S. 123; Wille, H., Gewald, K., Weber, H. D., a. a. O., S. 162

Zuletzt werden die einzelnen Varianzen $\sigma^2 t_e$ zur Gesamtvarianz $\sigma^2 t_e$ aufaddiert. Somit läßt sich die dem Schlußereignis eines Netzplanes zugehörige Varianz als die Summe der Varianzen aller Aktivitäten bestimmen, die auf dem kritischen Weg bis zum Schlußereignis liegen. Von der Größe der Streuung oder Varianz hängt es also ab, wie sehr damit gerechnet werden muß, daß die Prüfung zu einem bestimmten autonom vorgegebenem Zeitpunkt abgeschlossen werden kann. Je kleiner die Streuung ist, desto sicherer kann mit dem fristgerechten Prüfungsabschluß gerechnet werden.[1)]

Die Vorteile der Netzplantechnik lassen sich wie folgt zusammenfassen:[2)] Einmal wird der gesamte Prüfungsablauf durch das Aufstellen des Netzplanes durchdacht, vollständig erfaßt und graphisch übersichtlich dargestellt, die Schwerpunkte des Prüfungsablaufs werden besonders herausgestellt. Zwischen- und Endtermine können vorgeplant werden, außerdem ist die Netzplantechnik ein flexibles Instrument der Prüfungsplanung, da die Aktivitäten mit Schlupfzeiten Zeitreserven beinhalten, die Anpassungsmaßnahmen erleichtern können. Dagegen ist aber auch zu berücksichtigen, daß die Netzplantechnik für die Besetzungsplanung nicht anwendbar ist, da sie für die Zuordnung der Prüfer zu den Prüffeldern keine qualitativen Aussagen treffen kann, unvorhersehbare Umstände bei der Prüfungsdurchführung erschweren häufig die Benutzung der Netzplanmethoden, da diese laufend angepaßt werden müßten, außerdem besteht die Gefahr, daß nichtkritische Prüffelder vernachlässigt werden.

---

1) Vgl. von Wysocki, K., Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a. a. O., S. 327

2) Vgl. Böcker, F., Dichtl., E., Penzkofer, P., a. a. O., S. 57; Krüger, R., Grundlagen der Planung einer aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfung, a. a. O., S. 133 f.; Leffson, W., Lippmann, K., Baetge, J., Zur Sicherheit und Wirtschaftlichkeit der Urteilsbildung bei Prüfungen, a. a. O., S. 99 f.

γ) Ein Beispiel zur Entscheidungstheorie[1)]

Der Prüfer hat bei der Behandlung eines ihm unbekannten Unternehmens drei Alternativen: strenge, normale oder großzügige Prüfungshandlungen vorzunehmen. Er entscheidet sich für eine dieser Strategien entsprechend seinem Gesamteindruck der zuverlässig, unentschieden oder unzuverlässig lauten kann.

Bei der Anwendung der verschiedenen Prüfungsmethoden und je nach der Zugehörigkeit des zu prüfenden Unternehmens zu einer der erwähnten Kategorien können für den Prüfer verschieden hohe Verluste an seinem beruflichen Prestige entstehen. Einerseits kann eine zu strenge Prüfung durch den Wirtschaftsprüfer bedeuten, daß er nicht wiederbestellt wird oder der Betriebsprüfer belastet durch unnötige Härte das Verhältnis zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen; andererseits können nach einer zu großzügigen Prüfung durch den Wirtschaftsprüfer später Regreßansprüche entstehen und bei einer späteren Betriebsprüfung wirken die nicht aufgedeckten Fehler als "neu" im Sinne des § 222 AO.

Daher wird der Prüfer - bevor er mit der eigentlichen Prüfungstätigkeit beginnt - einen "Test" durchführen, um die Zugehörigkeit zu den obengenannten Gruppen festzustellen. Der Wirtschaftsprüfer kann sich bei einer erstmaligen Prüfung nur auf psychologische Fragen an die leitenden Mitarbeiter stützen, aus deren Beantwortung die Klassifikation zuverlässig, unentschieden, unzuverlässig resultieren möge. Der Betriebsprüfer dagegen kann noch zusätzliche Informationen aus dem Betriebsprüfungsarchiv heranziehen. Aus diesen Daten können wir unter Anwendung der Entscheidungstheorie für den Prüfer eine optimale Verhaltensweise angeben.

---

1) Vgl. Nievergelt, E., Einführung in die Theorie und Praxis der Entscheidung bei Unsicherheit, Berlin - Heidelberg - New York 1967; Menges, G., Kriterien optimaler Entscheidungen unter Ungewißheit. In: Statistische Hefte 1963, S. 151 ff.

Wenn wir im Normalfall von der korrekten Unternehmung und der Anwendung von normalen Prüfungsmethoden ausgehen, so können wir diesem Fall 100 % zuordnen. Ein Verlust (Gewinn) an beruflichem Prestige soll sich so ausdrücken, daß dieser Prozentsatz über (unter) 100 % steigt (fällt). Man könnte z. B. folgende Tabelle ermitteln:

	P_1	P_2	P_3
U_1	90	100	120
U_2	140	120	100

P_1 = großzügige Prüfungsmethode

P_2 = normale Prüfungsmethode

P_3 = strenge Prüfungsmethode

U_1 = korrekte Unternehmung

U_2 = unkorrekte Unternehmung

Diese Matrix läßt sich erheblich vereinfachen, wenn man alle Zahlenangaben durch 10 dividiert und von allen Tabellenwerten 9 Einheiten subtrahiert, so daß in der ersten Zeile und ersten Spalte der Matrix eine 0 erscheint.

	P_1	P_2	P_3
U_1	0	1	3
U_2	5	3	1

Bei der Anwendung einer schärferen Prüfungsmethode in einem korrekt geführten Unternehmen erleidet der Prüfer einen Verlust an Ansehen in Höhe von 3 Punkten. Würde der Prüfer auf großzügige Weise in einem unkorrekt geführten Unternehmen prüfen, so würde er dadurch 5 Punkte verlieren.

Aufgrund der Unterlagen aus dem Betriebsprüfungsarchiv hat der Prüfer Erfahrungswerte über die Häufigkeitsverteilungen "zuverlässig", "unentschieden", "unzuverlässig" in bezug auf die beiden Kategorien.

Häufigkeitsverteilung der Testergebnisse:

	Z_1	Z_2	Z_3
U_1	0,60	0,30	0,10
U_2	0,20	0,30	0,50

Z_1 = zuverlässig

Z_2 = unentschieden

Z_3 = unzuverlässig

Die Zahl 0,60 (U_1,Z_1) bedeutet, daß bei korrekt geführten Unternehmen das Testresultät "unzuverlässig" in 60 % aller Befragungsfälle praktisch beobachtet wurde. Durch diese Informationen können mit Hilfe der Regeln der Wahrscheinlichkeitsrechnung die relativen Häufigkeiten der drei Testresultate angegeben werden. Man multipliziert die erste Zeile der vorliegenden Tabelle mit 0,60 und die zweite Zeile mit 0,40 und erhält:

	Z_1	Z_2	Z_3	Summe
U_1	0,36	0,18	0,06	0,60
U_2	0,08	0,12	0,20	0,40
Summe	0,44	0,30	0,26	1,00

Die Spaltensummen der letzten Tabelle geben die relativen Häufigkeiten dafür an, mit denen die verschiedenen Testresultate auftreten, so z. B. das Testresultat "zuverlässig" mit einer Wahrscheinlichkeit von 44 %.

Die bedingte Wahrscheinlichkeit dafür, daß das Testresultat zuverlässig bei einem korrekten Unternehmen beobachtet wird, beträgt 0,36 : 0,44 = 82 %. Die übrigen Werte sind auf die gleiche Weise errechnet worden.

	Z_1	Z_2	Z_3
T_1	0,82	0,60	0,23
T_2	0,18	0,40	0,77

Diese Wahrscheinlichkeiten werden mit den Verlusten an beruflichem Prestige bei den verschiedenen Prüfungsmethoden und in den beiden Situationen T_1 und T_2 kombiniert. Da die drei Testresultate mit den 3 Verhaltensweisen kombiniert werden können, erhält man eine Tabelle mit neun Zahlenwerten

	Z_1	Z_2	Z_3
U_1	0,90	2,00	3,85
U_2	1,36	1,80	2,54
U_3	2,82	2,20	1,46

Der Wert der ersten Zeile in der ersten Spalte ergibt sich auf folgende Weise:

In 82 % aller Fälle, in denen Z_1 beobachtet wird und in denen die Prüfungsstrategie U_1 ergriffen wird, erhält man einen Verlust an beruflichem Prestige von 82 % x 0 Punkte = 0 Punkte, wenn das Unternehmen ein korrektes Rechnungswesen besitzt. Da

im konkreten Einzelfall hierüber nichts bekannt ist, muß die Kombination auch über T_2 geführt werden. Dies bedeutet 18 % x 5 Punkte = 0,90 Punkte. Die Summe (0,90 Punkte) gibt an, wie groß der Verlust an beruflichem Ansehen bei der Wahl von U_1 im Anschluß an Z_1 ist, unabhängig zu welcher Kategorie das geprüfte Unternehmen gehört. Der geringste Verlust an Ansehen ergibt sich beim Testresultat Z_1 zuverlässig für die Aktion U_1, d. h. bei großzügiger Prüfungsmethode. Die allgemeine Prüfungsanweisung lautet demnach:

Testresultat		Prüfung
zuverlässig	→	großzügig
indifferent	→	normal
unzuverlässig	→	scharf

Der durchschnittlich zu erwartende Verlust an beruflichem Ansehen beträgt 1,31 % (0,44 x 0,90 + 0,30 x 1,80 + 0,26 x 1,46).

Bei einer vorher bekannten Verteilung der korrekten und unkorrekten zu prüfenden Unternehmen im Verhältnis 90 : 10 würde die Prüferanweisung nur noch lauten: Prüfe immer auf großzügige Weise, gleich wie auch das Testresultat ausfällt. In diesen Fällen würde der durchschnittliche Verlust an beruflichem Ansehen 0,497 Einheiten betragen. Jedes Abweichen von der allgemeinen Prüferanordnung würde diesen Wert nur vergrößern.

Die Prüfer befinden sich laufend in der Konfliktsituation, die Strenge des Prüfungsverfahrens dem zu prüfenden Objekt anzupassen. An einem Zahlenbeispiel wurde gezeigt, wie man seine Wahl an rationalen Prinzipien ausrichten kann. Die allgemeine Prüfungsanweisung, immer mit der schärfsten Prüfmethode vorzugehen, würde im Falle eines korrekten Unternehmens - wie das Beispiel zeigt - zu einem Verlust an beruflichem Ansehen und zu erhöhten Aufwendungen innerhalb der Prüfungsorganisation in Höhe von einigen hundert Prozent des Optimalen liegen.

ee) Die Berichterstattung über das Prüfungsergebnis durch Betriebsprüfer und Wirtschaftsprüfer

1. Zwischenergebnisse

§ 12 BPO verpflichtet den Betriebsprüfer, den Steuerpflichtigen während der Prüfung über festgestellte Sachverhalte mit ihren möglichen steuerlichen Auswirkungen zu unterrichten, wenn dadurch Ablauf und Zweck der Prüfung nicht wesentlich beeinträchtigt werden. Durch diese Unterrichtung klären sich viele Zweifelsfragen bereits im Laufe der Prüfung, außerdem wird dadurch, was kleinere Prüfungsfeststellungen anbelangt, der Stoff für die Schlußbesprechnung reduziert und von Nebensächlichkeiten entlastet.[1)]

Nach Adler-Düring-Schmaltz ist es allgemeine Berufsübung, Zwischenergebnisse mit der Geschäftsleitung zu besprechen.[2)] Abweichend von der Betriebsprüfung ist das primäre Ziel derartiger Unterrichtungen, der Geschäftsleitung Gelegenheit zu geben, die Mängel oder Fehler bis zum Abschluß der Prüfung zu beseitigen, damit insoweit Ordnung und Gesetzmäßigkeit bestätigt werden können.

2. Aufgabe und Inhalt des steuerlichen Betriebsprüfungsberichtes und Unterschied zum aktienrechtlichen Prüfungsbericht

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 BpO (St) hat der Betriebsprüfer ebenfalls schriftlich über das Ergebnis zu berichten. Dieser Bericht hat zur Aufgabe, das zuständige Finanzamt vor allem über die "steuerlichen Verhältnisse des geprüften Unternehmens und über die steuerlichen Prüfungsergebnisse im einzelnen

---

1) Vgl. Kratzer, W., Steuerliche Betriebsprüfung, Herne-Berlin 1966, S. 60
2) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Bd. II, § 165, Tz 15

zu unterrichten"[1] und damit Unterlagen für die endgültige Steuerveranlagung zu schaffen. Außerdem soll er dem geprüften Unternehmen von den Prüfungsfeststellungen abschließende Kenntnis geben und ein Rechenschaftsbericht des Betriebsprüfers sein. Der Betriebsprüfungsbericht unterscheidet sich vom Prüfungsbericht über die Jahresabschlußprüfung im wesentlichen dadurch, daß keine Berichterstattung durch eine neutrale Institution vorliegt und die Berichterstattung nicht die Rechnungslegung insgesamt, sondern nur die steuerlichen Verhältnisse zu betreffen hat. Dementsprechend ergeben sich auch bezüglich des Inhaltes erhebliche Unterschiede. Der steuerliche Bericht hat sich vorwiegend mit den steuerlichen Fragen zu befassen, Fragen wirtschaftlicher oder organisatorischer Art interessieren nur insoweit, als sie steuerliche Bedeutung haben. Eine Aufgliederung und ausreichende Erläuterung aller Positionen des Jahresabschlusses und die Darstellung der wirtschaftlichen Lage gehören nicht zum Inhalt eines Betriebsprüfungsberichtes. An ihre Stelle treten hier die Prüfungsfeststellungen im einzelnen[2]; sie beziehen sich nur auf Abweichungen gegenüber den ursprünglichen Steuerbilanzen. Als Prüfungsergebnis erscheint eine zahlenmäßige Übersicht mit "Gegenüberstellung der veranlagten (oder erklärten) und der festgelegten Besteuerungsgrundlagen bzw. Angabe der Mehrsteuern auf Grund der Betriebsprüfung"[3]. Während das aktienrechtliche Prüfungsergebnis die Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung zum Inhalt hat, drückt sich das steuerliche Prüfungsergebnis in einer Quantifizierung aus.

---

1) Baier, W., Fähnrich, H., a. a. O., S. 245
2) Vgl. Baier, W., Fähnrich, H., a. a. O., S. 246
3) Baier, W., Fähnrich, H., a. a. O., S. 246

3. Unterschiede bei der Schlußbesprechung

Bei beiden Prüfungen ist es üblich, nach Beendigung der Prüfung und vor Abgabe des Prüfungsberichtes eine Schlußbesprechung mit dem Vorstand durchzuführen. In der Schlußbesprechung im Rahmen einer aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfung werden die wichtigsten Prüfungsergebnisse zusammenfassend herausgestellt und erörtert. Der Abschlußprüfer kann in einer sorgfältig vorbereiteten und überzeugend durchgeführten Schlußbesprechung "seine Beratungs- und Betreuungsfunktion veranschaulichen und durch konstruktive Vorschläge zur Ausräumung der festgestellten Mängel oder zur zukünftigen Vermeidung"[1] von Fehlleistungen beitragen.[2]

Über das Ergebnis einer Betriebsprüfung ist nach § 14 BpO (St) eine Abschlußbesprechung abzuhalten, es sei denn, daß sich keine Änderung der Steuerbescheide ergibt oder der Steuerpflichtige auf die Besprechung verzichtet. Im Prinzip wird es als Ziel der steuerlichen Schlußbesprechung angesehen, den Prüfungsfall für den geprüften Zeitraum endgültig, d. h. also ohne Rechtsbehelfe abzuschließen.

Beiden Schlußbesprechungen ist gemeinsam, durch eine mündliche Erörterung möglichst zu einer übereinstimmenden Auffassung zu gelangen.[3] Bei der steuerlichen Schlußbesprechung geht es letzten Endes immer um die Behandlung von Fragen, die zu Steuernachzahlungen führen. Dagegen steht bei der Schlußbesprechung im Rahmen der Jahresabschlußprüfung die gegenseitige Aufklärung und Abstimmung im Vordergrund. Sie ist umfassender als die steuerliche Schlußbesprechung und hat eine wichtige Aufgabe im Rahmen der vom Berufsstand freiwillig übernommenen Beratungsfunktion

---

1) Kürschner, H., Die Bedeutung der Schlußbesprechung über Prüfungsergebnisse, WPg 1961, S. 634

2) Seit einigen Jahren sind Bestrebungen im Gange, die von den Wirtschaftsprüfern freiwillig übernommenen Beratungsaufgaben auszudehnen. Hierbei wird versucht, eine Verbindung von Jahresabschlußprüfung und "Operational Auditing" zu schaffen. Gegenstand dieser Prüfung sind die Funktionen und Arbeitsabläufe innerhalb des Unternehmens. In allen Fällen wird diese Ausdehnung der Beratung im Rahmen einer Jahresabschlußprüfung eines zusätzlichen Auftrages bedürfen.

3) Vgl. Kürschner, H., a. a. O., S. 633

4. Die Mitteilung des Prüfungsergebnisses

Der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk als formelhaftes und komprimiertes Gesamturteil über das Ergebnis der durchgeführten Prüfung wird lediglich vom Wirtschaftsprüfer erteilt.[1)] Durch diesen Positivbefund wird der Öffentlichkeit gegenüber die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses festgestellt. Im Gegensatz hierzu kennt die steuerliche Betriebsprüfung keinen Bestätigungsvermerk, da ihre Zielsetzung eine andere ist und das steuerliche Mehrergebnis, gerade wenn es auf Gewinnverlagerungen beruht, ohne nähere Erläuterungen keine Aussagekraft hat.

---

1) Vgl. Schwarz, H., Welche Bedeutung hat der Bestätigungsvermerk?, In: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Düsseldorf 1966, S. 105; Goerdeler, R., Zur Aussagefähigkeit des Bestätigungsvermerks nach dem neuen Aktienrecht, WPg 1967, S. 537 ff.

4. Zur Reorganisation der Finanzverwaltung im Hinblick auf die Betriebsprüfung

Da wegen des Mangels an Betriebsprüfern - der Personalfehlbedarf beträgt rund 5o %[1] - die Prüfungen nicht innerhalb der vorgesehenen Zeiträume durchgeführt werden können, und auch die Finanzverwaltung sonst nicht mit der anfallenden Arbeit fertig wird, hat der Bund Deutscher Steuerbeamten bereits im Jahre 1956 eine Denkschrift zur "Steuergesetzgebung und Steuerverwaltung"[2] und im Jahre 1959 "Vorschläge zur Finanz- und Steuerreform"[3] verfaßt und dem Bundestag zugeleitet. In der Denkschrift "Steuergesetzgebung und Steuerverwaltung" hat der Bund der Steuerbeamten festgestellt: "Angesichts der Unmöglichkeit, heute eine Veranlagung insgesamt zeitgerecht und ordnungsgemäß durchzuführen, erhebt sich sodann die Frage, ob nicht auf eine allgemeine Veranlagung überhaupt verzichtet werden sollte. Denn den bei der Einführung der Selbstveranlagung entlasteten Veranlagungsstellen, die gegebenenfalls auch personell zugunsten der Betriebsprüfungsaußendienststellen verkleinert werden könnten, wäre als Betriebsprüfungsinnendienststellen die Aufgabe zu übertragen, die eingegangenen, mit der Selbstveranlagung abschließenden Erklärungen daraufhin zu prüfen und zu sichten, ob innerhalb der nächsten drei Jahre eine Betriebsprüfung durchzuführen ist. Wenn eine Betriebsprüfung innerhalb drei Jahren nicht stattfindet, wird das Ergebnis der gegebenenfalls rechnerisch berichtigten oder bei einfachen Fällen von der Betriebsinnendienststelle geänderten Selbstveralagung endgültig. Dies erscheint uns als entscheidender Schritt zu einer echten und fruchtbaren Veranlagungsreform."[4]

---

1) Vgl. Der Steuerbeamte 197o, S. 18
2) Vgl. Denkschrift "Steuergesetzgebung und Steuerverwaltung", hrsg. vom Bund Deutscher Steuerbeamten, Paderborn 1956.
3) Vgl. "Vorschlag zur Finanz-und Steuerreform", hrsg. vom Bund Deutscher Steuerbeamten, Düsseldorf 1959, S. 4
4) Vgl. Denkschrift "Steuergesetzgebung und Steuerverwaltung", a.a.O., S. 35

In der Denkschrift "Vorschläge zur Finanz- und Steuerreform" wurde konkret vorgeschlagen:[1)]

(1) Beseitigung der allgemeinen Veranlagung und Einführung einer "veranlagenden Betriebsprüfung" oder "betriebsprüfenden Veranlagung".[2)]

(2) Selbst-Veranlagung oder, wenn man sich dazu nicht entschließen kann, obwohl sich das bei der Möglichkeit, die Selbstveranlagung beim Finanzamt zu Protokoll zu erklären, sehr schnell reibungslos einspielen dürfte, Beibehaltung der jetzigen Steuererklärung mit anschließender lediglich formeller Veranlagung und vorläufigen Steuerbescheid.

(3) Die Selbstveranlagung oder vorläufige Steuerbescheide werden nach der Betriebsprüfung, spätestens aber nach drei Jahren rechtskräftig und können dann nicht mehr geändert werden.

a) Kritische Analyse der Selbstveranlagung[3)]

aa) Grundlagen

Gerade die Veranlagungstätigkeit, auf der das Schwergewicht der Arbeit der Finanzämter liegt, wird seit mehr als 5o Jahre nahezu unverändert praktiziert und wirkt sich dementsprechend schwerfällig und zeitraubend, d.h. in hohem Maße unwirtschaftlich für die Finanzverwaltung aus, so daß es nahe liegt, neue

---

1) Vgl. "Vorschläge zur Finanz- und Steuerreform", a.a.O., S.4.
2) Vgl. Hog, K., Zur veranlagenden Betriebsprüfung, StBp 1969, S. 125 f.; Kötting, A., Gedanken zur veranlagenden Betriebsprüfung, StBp 1969, S. 25 ff.
3) Vgl. Hartmann, J., Reform des Veranlagungsverfahrens durch Selbstberechnung der Steuer, Berlin 1967; Eilers, J., Die Selbstberechnung der Einkommensteuer, Steuerkongreßreport 1965, S. 9o ff.; Beske, S., Die Selbstberechnung der Einkommensteuer, DStZ 1962, S. 375 ff.; Kotterba, A., Die Selbstberechnung der Einkommen- und Kirchensteuer in Niedersachsen aus der Sicht des Beraters, FR 1966, S. 472 ff.; Lenski, E., Erfahrungen mit der Selbstberechnung der Einkommensteuer, FR 1966, S. 47o ff.; Der Präsident des Bundesrechnungshofes als Beauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung, Bundestagsdrucksache III 1518, S. 137 ff.

Formen der Veranlagung zu entwickeln. Eine Möglichkeit ist die Einführung einer Selbstberechnung oder Selbstveranlagung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Vorstufe des Verfahrens der Selbstveranlagung ist die Selbstberechnung der Steuer. Hartmann versteht darunter " die Ermittlung der Steuerhöhe durch den Steuerpflichtigen oder seinen Vertreter".[1] Der Steuerpflichtige hat dabei genau wie bisher die Aufgabe, in einer Steuererklärung die Höhe seines steuerpflichtigen Einkommens zu ermitteln; zusätzlich muß er von diesem Einkommen jetzt noch die in Betracht kommenden tariflichen Vergünstigungen und Freibeträge abziehen und mit Hilfe einer Tabelle die auf diese Bemessungsgrundlage entfallende Steuer bestimmen. Auf dieser Selbstberechnung der Steuerhöhe baut die Selbstveranlagung auf. Hartmann nennt die Selbstverlagung "die Systembezeichnung für die Veranlagung unter Zugrundelegung der vom Steuerpflichtigen oder seinem Vertreter selbst berechneten Steuerhöhe mit und ohne formelle oder sachliche Prüfung der Selbstberechnung von Seiten der Finanzbehörde".[2]

Zwar müßten diese Erklärungen bei der Finanzverwaltung zunächst auf ihre rechnerische Richtigkeit und offenkundige Fehler hin untersucht werden - bei hierbei festgestellten Mängel müßte dann die Steuerfestsetzung durch das Finanzamt vorgenommen werden -, die sachliche Prüfung jedoch hätte im Rahmen einer späteren "veranlagenden Betriebsprüfung" oder "betriebsprüfenden Veranlagung" zu erfolgen. Das bedeutet, daß die vom Steuerpflichtigen abgegebenen Erklärungen bei der Finanzverwaltung als vorläufig veranlagt gelten und die Grundlage für die Höhe der Abschlußzahlung bzw. einer möglichen Erstattung bilden.[3] Anhand dieser abgegebenen Erklärungen müßten die Steuerpflichtigen auch selbst ihre jeweils zu leistenden Vorauszahlunge festsetzen.

1) Hartmann, J., a.a.O., S. 17
2) Hartmann, J., a.a.O., S. 17
3) Vgl. Eilers, J., a.a.O., S. 95

Zu einer eingehenden Analyse der Selbstveranlagung, vor allem hinsichtlich der dabei auftauchenden Fragen der Fälligkeit, Verjährung und Verzinsung, eignet sich der vorliegende Gesetzesentwurf des hessischen Finanzministeriums zur Einführung der Selbstveranlagung und Vollverzinsung.[1] Die Grundlagen dieses Entwurfes bilden die zur Zeit dem Bundestag zur Beratung vorliedene Neufassung der Abgeabenordnung (AO 1974) und die geltenden Fassungen des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und der Finanzgerichtsordnung.

Die Selbstveranlagung wird auf die Einkommen - und Körperschaftsteuerfälle beschränkt, bei denen nach der letzten Steuerfestsetzung bestimmte Einkunftsgrenzen überschritten wurden. Von der gesetzlichen Pflicht zur Selbstveranlagung werden also grundsätzlich nicht alle Steuerpflichtigen getroffen; vielmehr sind bestimmte Personenkreise, die in dem vom Gesetzentwurf neu eingefügten § 25 b des Einkommensteuergesetzes genau abgegrenzt werden, von der Steueranmeldung ausgenommen.[2] Der vorgeschriebene späteste Zeitpunkt zur Abgabe der Steuererklärung und der darin enthaltenen selbstberechneten Steuerhöhe ist für den Einkommensteuerpflichtigen der 25. September des dem Veranlagungszeitraum folgenden Kalenderjahres; nach einer gewissen Übergangszeit soll dieser Fälligkeitszeitpunkt vorverlegt werden.

Gleichzeitig mit der Abgabe der Steueranmeldung wird auch die darin berechnete Abschlußzahlung in der vorgeschriebenen Form fällig. Die Einhaltung des gesetzlichen Abgabezeitpunktes ist darüber hinaus für den Steuerpflichtigen von besonderer Bedeutung, denn neben der Fälligkeit der Abschlußzahlung beginnt auch der Verzinsungstermin für Steuernachzahlungen

1) Vgl. Der Hessische Minister der Finanzen. Entwurf eines Gesetzes zur Einführung der Selbstveranlagung und Vollverzinsung, Wiesbaden, Januar 1972,; Weber, W., Zur Verzinsung von Steueransprüchen, DStR 1969, S. 72 ff.

2) Hierzu zählen insbesondere bestimmte Land- und Forstwirte, Kleingewerbebetriebe, sowie alle Lohnsteuerpflichtigen mit Einkünften bis zu 5o ooo DM und/oder anderen Einkünften bis zu 12 ooo DM.

von diesem Termin an; außerdem hängt die Gewährung von Steuervergünstigungen seitens der Finanzverwaltung davon ab, ob die Steueranmeldung termingerecht eingereicht worden ist. Der Eingang der Steueranmeldung, die in der Regel zu einer Abschlußzahlung der Steuerschuld führt, ist also einer Steuerfestsetzung gleichzusetzen; die Anerkennung dieser Selbstverpflichtung erfolgt jedoch durch die Finanzverwaltung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Dieser Vorbehalt entfällt erst nach Ablauf der dreijähigen Verjährungsfrist.

In gleicher Weise haben die in Frage kommenden Steuerpflichtigen ihre jeweiligen vierteljährlichen Vorauszahlungen selbst zu errechnen und anzumelden. Bei einer willkürlichen Herabsetzung der Vorauszahlungen unter die Steuerschuld bei der letzten Anmeldung wird jedoch von der Finanzverwaltung ein Zuschlag in Höhe von 1 % für jeden angefangenen Monat des Festsetzungszeitraumes erhoben.

Die Darstellung der Verzinsungsregelung nimmt in dem vorliegenden Gesetzesentwurf einen breiten Raum ein.[1] Das hessische Finanzministerium spricht sich für die Vollverzinsung aus. Die Verzinsung von Steueransprüchen knüpft dabei an die Fälligkeit an, d.h. nicht geleistete Steuerzahlungen müssen vom Tag der Fälligkeit an verzinst werden. Diese Regelung berührt auch Nachzahlungen, die auf Grund geänderter Steuermeldungen oder nachträglicher, von der Steueranmeldung abweichender Steuerfestsetzung durch die Finanzverwaltung (z.B. nach erfolgter Betriebsprüfung) zu entrichten sind. Fälligkeitstermin ist dabei stets der Tag, an dem die Steuerschuld zu begleichen war. Der Entwurf sieht einen Zinssatz von dreiviertel vom Hundert eines jeden Monats vor, was einem Jahreszins von 9 % entspricht, wobei jedoch Zinszahlungen nur für volle Kalendermonate zu leisten sind.

---

1) Vgl. Weber, W., a.a.O., S. 72 ff.

Der Verzinsungstermin bei der Verzinsung von Erstattungsansprüchen beginnt ebenfalls grundsätzlich mit der Fälligkeit dieser Ansprüche. Allerdings wird bei Erstattungen aus der Einkommensteuer der Finanzverwaltung eine Bearbeitungszeit von 3 Monaten zugebilligt, während der die Berechtigung und die Höhe des Erstattungsanspruches nachgeprüft werden.

Aus der Selbstveranlagung der Einkommen- und Körperschaftsteuer ergeben sich für den Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung sowohl Vorzüge als auch Nachteile, die im folgenden kritisch untersucht werden sollen.

bb) Vor- und Nachteile aus der Sicht des Steuerpflichtigen

Als Vorteil ist anzuführen, daß auf der Grundlage der Selbstberechnung der Steuerzahler jetzt genaue Kenntnis über die Höhe seiner Steuerschuld erlangt, er weiß mit Abgabe seiner Steueranmeldung, ob und wieviel Steuern er noch nachzuzahlen hat oder ob er einen Steuererstattungsanspruch geltend machen kann.[1] Dies gilt vor allem für den Steuerpflichtigen ohne Berater, denn die Angehörigen der steuerberatenden Berufe berechnen ihren Klienten in der Regel auch deren mögliche Reststeuerschuld. Dennoch ist sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für den Steuerberater die Steuerhöhe einfacher und sicherer als bisher zu bestimmen.

Dazu kommt noch die größere Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen durch die Herabsetzung der Verjährungsfrist (Festsetzungsfrist) auf 3 Jahre. Das bedeutet, daß der Steuerpflichtige von der Finanzverwaltung nicht mehr belangt werden kann, soweit er nicht Steuern hinterzogen oder leichtfertig verkürzt hat.[2]

---

1) Vgl. Beseke, S., a.a.O., S. 376
2) Vgl. Eilers, J., a.a.O., S. loo

Außerdem wird m.E. die Rechtssicherheit des Steuerzahlers beim Selbstveranlagungsverfahren auch dadurch gestärkt, daß jetzt die Betriebsprüfungen in geringeren Abständen durchgeführt werden können, da es vor allem für die Betriebe von großer Bedeutung ist zu wissen, inwieweit ihre Gewinnermittlung, die oft von Ermessensfragen abhängt, von der Finanzverwaltung anerkannt wird. [1)]

Ein weiterer Vorteil für den Steuerpflichtigen ist, daß beim Selbstveranlagungsverfahren Erklärungsvordrucke zur Steueranmeldung erstellt werden, die auch eine genaue und übersichtliche Aufgliederung aller steuerlichen Vergünstigungen enthalten müssen.[2)] Ein weiterer Vorteil gegenüber dem jetzigen Veranlagungssystem liegt darin, daß der Steuerpflichtige Anspruch auf Verzinsung von Steuergeldern hat, die ihm von der Finanzverwaltung zurückerstattet werden. Jedoch werden jene Steuerpflichtige, die um sich einen Zinsgewinn zu erhalten, den Abgabetermin der Erklärung möglichst lange hinausschoben, die neue Regelung sicherlich nicht als Vorteil empfinden.

Neben Vorteilen entstehen dem Steuerpflichtigen durch das Selbstveranlagungsverfahren aber auch nicht zu übersehende Nachteile. In erster Linie wird hierbei genannt, daß der Steuerpflichtige überfordert ist, die ihm im Zuge der Selbstveranlagung obliegenden Aufgaben sachgemäß zu erfüllen, zumal wegen der geringen steuerlichen Kentnisse der Mehrzahl der Steuerpflichtigen schon heute die Steuer- klärung ohne Hilfe eines Beraters erheblich Schwierigkeiten bereitet. Dem ist aber entgegenzuhalten, daß der in § 25 a EStG [3)] zur Selbstveranlagung verpflichtete Kreis der Steuerpflichtigen

---

1) Vgl. Hartmann, J., a.a.O., S. 14
2) Vgl. Beseke, S., a.a.O., S. 376
3) Vgl. § 25 a EStG des Entwurfs eines Gesetzes zur Einführung der Selbstveranlagung und Vollverzinsung.

bisher schon die Hilfe eines Steuerberaters in Anspruch genommen hat; von daher dürfte also die Selbstberechnung der Steuerhöhe keine unzumutbare Belastung sowohl für diesen Personenkreis als auch für die Steurberater sein, da die Angehörigen der steuerberatenden Berufe ohnhehin für die Mandanten auch die zu erwartende Steuer zu berechnen pflegten.[1] Es steht jedoch fest, daß den Steuerpflichtigen wie dem Berater eine Mehrbelastung aufgebürdet wird, einmal eine zeitliche Mehrbelastung durch die zusätzlichen Schreibarbeiten beim Ausfüllen der Vordrucke, zum anderen eine finanzielle Mehrbelastung für diejenigen Steuerpflichtigen, die zur Selbstberechnung der Steuer nicht in der Lage sind und daher die Hilfe eines Steuerberaters in Anspruch nehmen müssen.

Die Selbstveranlagung bringt demnach für einen Teil der Steuerberater zumindest anfangs eine spürbare Mehrbelastung. Es ist deshalb nicht verwunderlich, daß Bedenken gegen das Verfahren häufig von seiten der Steuerberater gekommen sind.[2] Da andererseits die Steuerbescheide wegfallen, und damit auch die Prüfung der Bescheide durch den Berater sich erübrigt, wird ein Teil der Mehrbelastung m.E. egalisiert. Nach einer gewissen Einarbeitungszeit dürfte die Restbelastung bei der Gruppe von Beratern, die zuvor keine Steuerberechnung vornahmen, ebenfalls nicht mehr als solche empfunden werden. Dementsprechend würde sich bei der Gruppe, die bereits in bisherigen Veranlagungsverfahren die Steuer für den Steuerpflichtigen errechnete, sogar eine Arbeitsminderung einstellen.

Ein weiterer Nachteil für den Steuerpflichtigen kann sich aus der Fehlberechnung der Vorauszahlungen ergeben; sind diese zu niedrig bemessen, z.B. infolge einer Fehleinschätzung der wirtschaftlichen Lage, dann hat der Steuerpflichtige zusätzlich einen Zuschlag darauf zu entrichten.

---

1) Vgl. Eilers, J., S. 99
2) Vgl. Thoma, G., Können dem Steuerpflichtigen und seinem Berater noch weitere Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren zugemutet werden?, StbJb 1962/63, S. 5o

Schließlich wird von verschiedenen Angehörigen der steuerberatenden Berufe gegen die Selbstveranlagung eingewendet, daß sie sich durch die Erweiterung der Haftung und Verantwortung gegenüber ihrem Mandanten und dem Finanzamt benachteiligt fühlen.[1] Diese Einwände erscheinen aber unbegründet, denn an der bisherigen Haftung ändert sich durch das Verfahren der Selbstveranlagung nichts.

Die Behauptung, es sei widersinnig, dem Steuerpflichtigen die Steuerberechnung zu übertragen, da zunehmend EDV-Anlagen in die Verwaltung eingeführt würden, ist ebenfalls zu widerlegen. Die Bedeutung der EDVA bei der heutigen Veranlagungssituation wird hierbei verkannt. Der Schwerpunkt der Veranlagungsarbeit liegt nicht in der Steuerberechnung, sondern in der Nachprüfung der zu Grunde liegenen Tatsachen. Da diese Nachprüfung aus Personalmangel nur in Abständen von mehreren Jahre durchgeführt werden kann, sieht sich die Verwaltung gezwungen, die Angaben des Steuerpflichtigen in der Zwischenzeit ungeprüft zu übernehmen.

cc) Vor- und Nachteile aus der Sicht der Finanzverwaltung

Zählt man die Vorteile auf, die durch die Selbstveranlagung bei den Finanzämtern auftreten, so ist an erster Stelle die Arbeitsentlastung und Arbeitsvereinfachung zu nennen. Eine ganze Reihe von Arbeitsgängen entfallen, vor allem die Ermittlung der tariflichen Vergünstigungen und Freibeträge, die Errechnung der Steuerhöhe mit Reststeuerschuld und das Ausstellen der Steuerbescheide. Ebenso entfällt die Festsetzung der Vorauszahlungen.

Gegenwärtig wird das Steuerfestsetzungsverfahren mit Bescheiderteilung durchgeführt, obwohl es sich darauf beschränken muß, das festzusetzen, was sich aus den Angaben der Steuerpflichtigen ohnehin ergibt. Mit der eigentlichen Aufgabe des Steuerfestsetzungsverfahrens, die materielle Voraussetzungen des Steueranspruches zu erforschen, hat dieses vor-

---

1) Vgl. Hartmann, J., a.a.O., S. 44 f.

läufige Verfahren nichts zu tun. Die AO 1974 [1] bietet die Möglichkeit, auf diesen Formalismus zu verzichten. Nach der in § 149 AO 1974 eingeführten Gleichstellung der Steueranmeldung mit dem Steuerfestsetzungsverfahren genügt der Eingang einer Steueranmeldung beim Finanzamt, um die Fälligkeit der Steuer herbeizuführen. Durch die Einführung der Selbstveranlagung würde das zu einer erheblichen Vereinfachung im Einkommen- und Körperschaftsteuerbereich führen.

So erübrigen sich nun die Prüfung der Steuererklärung auf sachliche und formelle Richtigkeit sowie die Ausschreibung des Steuerbescheides. Vor allem aber würde die bisher oft erforderliche doppelte sachliche Prüfung durch Veranlagung und Betriebsprüfung entfallen.[2]

Auch den Bedenken hinsichtlich des fiskalischen Risikos unrichtiger Selbstberechnungen im Selbstveranlagungsverfahren ist m.E. nur geringe Bedeutung beizumessen. Alle Steuerfälle sollen in zwei bis drei Jahren nachgeprüft werden, wodurch der Unsicherheitsfaktor nicht größer ist, als das mit dem jetzigen Verfahren eingegangene Risiko, dem Steuerpflichtigen zu vertrauen, daß er die zu seiner Besteuerung führenden Tatsachen selbst offen legen werde.

Es stellt sich jedoch die Frage, ob die bisherigen Veranlagungsbeamten in der Lage sein werden, ohne zeitraubende und kostspielige Umschulung den völlig anders gelagerten Prüfungsdienst zu bewältigen. Nach Hog[3] kann die steuerliche Betriebsprüfung auch nach dieser Reorganisation nicht einmal um 5o % verstärkt werden.

Nicht übersehen werden darf, daß einmal die Verzinsung der Steuerschulden und zum anderen die verstärkten Betriebsprüfungen der Finanzverwaltung erhebliche Mehreinnahmen verschaffen. Gerade die häufiger durchgeführten Betriebsprüfungen tragen wesentlich dazu bei, gewollte oder ungewollte Steuer-

1) Vgl. Regierungsentwurf (AO 1974) VI 1982
2) Vgl. Kötting, B., a.a.O., S. 27
3) Vgl. Hog, K., a.a.O., S. 125

verkürzungen und Steuerhinterziehungen zu unterbinden. Darüber hinaus ist in den Fällen der Steueranmeldung durch die Selbstveranlagung eine bankmäßige Abwicklung des Steuereinzugs möglich, wenn die Finanzverwaltung nur noch bargeldlose Zahlungen von den Steuerpflichtigen fordert. Damit werden neben einer Vereinfachung des Kassenwesens unmittelbare Gutschriften auf die Konten der Finanzämter sichergestellt und Zinsverluste vermieden.

Das Selbstveranlagungsverfahren bringt aber auch Nachteile für die Finanzverwaltung mit sich. Der Arbeitsentlastung und Arbeitsvereinfachung auf der einen Seite stehen zusätzliche Tätigkeiten auf der anderen Seite gegenüber. Eine dieser entgegen dem jetzigen Veranlagungsverfahren hinzukommenden Mehrbelastung ergibt sich aus den Zinsberechnungen in den Fällen, in denen einer Verzinsung von Steueransprüchen oder Steuererstattungen vorgenommen werden muß.Ebenso sind für zu niedrig bemessene Vorauszahlungen die vorgeschriebenen Zuschläge zu berechnen. Dem kann man aber entgegenhalten, daß diese Rechenvorgänge beim heutigen Stand der Automatisierung zum größten Teil von EDVA durchgeführt werden können und daher von der Finanzverwaltung durchaus zu bewältigen sind.

Weiterhin ist als nachteilig zu berücksichtigen, daß die Steuerpflichtigen, die bei der Selbstveranlagung ihre Steuer noch ohne Mitwirkung eines Steuerberaters selbst berechnen, in stärkerem Maße als bisher die Hilfe eines Sachbearbeiters bei dem zuständigen Finanzamt in Anspruch nehmen werden.[1] Die hierdurch zu erwartende größere Zahl von Anfragen wird die Steuerverwaltung zwingen, ihre Beratungstätigkeit auszubauen und damit auch auf diesem Gebiet eine Mehrbelastung in Kauf zu nehmen.

Jedoch ist der Präsident des Bundesrechnungshofes als Beauftragter für die Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung der Meinung, daß die sofortige Einführung der Selbstveranlagung, wie dies bei der Umsatzsteuer bereits praktiziert wird, zweck-

1) Vgl. Hartmann, J. a.a.O., S. 38 f.

mäßig ist." Vor weiteren Versuchen mit neuen Methoden sollte - unabhängig von der Technik - geprüft werden, ob nicht die Steuererhebung grundsätzlich verbessert werden kann. So könnte z.B. die Selbstveranlagung die gewünschte Entlastung der Veranlagungsbezirke bringen... eine Verringerung des Steueraufkommens wäre nicht zu befürchten. Im Gegenteil würde die dann mögliche gründlichere Prüfung wohl zu einer besseren und gerechteren Erfassung führen."[1)]

b) Gedanken zur Neuorganisation der Veranlagung und Betriebsprüfung

aa) Gründe für die Neuorganisation

Mit dem Schreiben vom lo. April 1968 hat der Präsident des Bundesrechnungshofs dem Bundesministerium der Finanzen Vorschläge zur Reform des Steuerermittlungsverfahrens und zur Verstärkung der Betriebsprüfung gemacht. Die Vorschläge gehen von der derzeitigen Rechtslage aus und sehen eine grundlegende Neuorganisation des Verfahrensablaufs und eine Verstärkung der Betriebsprüfung vor. Jeder Steuerfall soll in sachlicher Hinsicht nur noch einmal bearbeitet werden, entweder im Finanzamt oder im Rahmen einer Außenprüfung.[2)] "Die Ursachen der Schwierigkeiten liegen hauptsächlich in der stetigen Erweiterung der gesetzlichen Aufgabenbereiche, in der komplizierten Steuergesetzgebung, in der steigenden Zahl von Verfassungsbeschwerden und Normenkontrollverfahren, in der mangelnden Praktikabilität der Steuergesetze, in dem wesensfremden Subventionszweck vieler Steuervergünstigungen sowie in der notwendigen Anpassung des Steuerrechts und der Rechtsprechung an die immer manigfaltigeren handelsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten. Dadurch ist es den Finanzämtern kaum noch möglich, im Innendienst schwierige Steuerfälle abschließend zu bearbeiten. In den meisten Fällen müssen die ohnehin überforderten Veranlagungsdienststellen schon aus Zeitmangel auf die vorgeschriebenen Ermittlungen verzichten.

---

1) Vgl. Bundestagsdrucksache III 1518, S. 137
2) Zitiert nach DStB 197o, S. 58

Nur selten können sie aus den ihnen von den Steuerpflichtigen vorgelegten Unterlagen den steuerlich erheblichen Sachverhalt eindeutig erkennen. Dazu kommt, daß insbesondere die großen Steuerzahler ihre Steuererklärungen meistens sehr spät einreichen und die Finanzämter die bedeutendsten Fälle schnell veranlagen müssen, damit die durch die späte Abgabe dieser Steuererklärungen verzögerten Abschlußzahlungen bald fällig werden. Aus diesen Gründen ist das finanzielle Ergebnis der Beanstandung bei der Veranlagung in ein immer krasser werdendes Mißverhältnis zu dem Verwaltungsaufwand geraten. Dabei wiegt besonders schwer, daß die Finanzverwaltung zu ihrem knappen Personal zu viele gute Fachkräfte im Veranlagungsdienst verwendet und deshalb außerstande ist, die vorgeschriebenen oder erforderlichen Betriebsprüfungen in angemessenen Zeitabständen oder - zum Teil - überhaupt noch durchzuführen. Dies führt zu nicht mehr erträglichen Ungleichmäßigkeiten bei der Besteuerung und auch zu großen Steuerausfällen. Insbesondere weichen die Zeitabstände zwischen den Betriebsprüfungen in den Ländern und sogar in den Bezirken einzelner Oberfinanzdirektionen erheblich voneinander ab."

bb) Das amerikanische System

Da das amerikanische Steuersystem auf dem Prinzip der Selbstveranlagung basiert liegt das Schwergewicht der Tätigkeit der Finanzverwaltung in der Kontrolle.[1)] Die materielle Prüfung ist jedoch in den USA nicht in Veranlagung und spätere Betriebsprüfung aufgespalten, sondern wird in einem einheitlichen Verfahren durchgeführt. Dabei kann sie intern von der Verwaltung aus, oder extern, also im Betrieb des Steuerpflichtigen stattfinden. Zunächst wird durch die interne Kontrolle (office audit) die Selbstveranlagung des Steuerpflichtigen zunächst an Hand der Erklärung formell (Vollständigkeit, Rechen-

1) Vgl. Mersmann, W., Die Verwaltung der Bundeseinkommensteuer in den USA, Heidelberg 1971; Thiel, J., Verfahrensrecht und Praxis der Einkommensteuererhebung in den Vereinigten Staaten von Nordamerika, S. 54 ff.; Grund, W.,Debatin, H., Finanzverfassung, Finanzstruktur, Steuerverwaltung und Steuerverfahren in den USA, DStZ 1965, S. 2; Walter, O., Stiefel, E., Vereinigte Staaten von Amerika. In: Internationale Steuern, 3. Aufl., Mondorf 1969

fehler) überprüft. Nur ein geringer Teil der Erhebung wird auf materielle Richtigkeit überprüft. Der Anteil beträgt ungefähr 5 v.H. der eingereichten Erklärungen.[1] In dieser Prüfung wird die Erklärung daraufhin analysiert ob die Rechts- und Verwaltungsvorschriften richtig angewandt wurden. Alle offenen Fragen, die sich aus der Prüfung ergeben haben, werden dem Steuerpflichtigen vorgelegt, um hierzu Stellung zu nehmen und die nötige Aufklärung zu geben. Diese Prüfungstätigkeit wird sich sachlich nicht allzu sehr von der Beanstandungstätigkeit des deutschen Veranlagungsbeamten unterscheiden. Organisatorisch ist sie jedoch bereits eine Betriebsprüfung, die sich von der deutschen Betriebsprüfung dadurch unterscheidet, daß sie innerhalb der Verwaltung durchgeführt wird. Die externe Kontrolle (field audit) entspricht etwa der deutschen Betriebsprüfung. Die Prüfungsbefugnisse sind im wesentlichen die gleichen wie nach der Abgabenordnung. Jedoch kennen die Amerikaner keinen Prüfungsturnus. Die Prüfung erstreckt sich in der Regel nur auf ein Jahr, doch wird der Prüfer die Steuererklärung der Vorjahre miteinsehen und den Prüfungszeitraum gegebenenfalls erweitern.

Bei einer nur stichprobenartigen Prüfung hängt das Ergebnis vor allem von der richtigen Auswahl des zu prüfenden Falles ab.[2] Die meisten Prüfungsfälle durchlaufen eine besonderes Ausleseverfahren. Die EDVA ist in der Lage, die Steuererklärungen nach bestimmten materiellen Kriterien (Rückstellungen, Abschreibungen, Freibeträge usw.) zu analysieren, die so erfaßten Erklärungen werden sodann von besonders qualifizierten Beamten durchgesehen. Diese treffen dann die endgültige Auswahl der zu prüfenden Fälle. Es wird angestrebt, die Prüfungsauswahl auf mathematischer Grundlage fast ganz im maschinellen Verfahren durchzuführen. Der EDV fällt dabei die Aufgabe zu, bestimmte charakteristische Merkmale der Steuererklärungen gegeneinander abzuwägen. Dadurch soll es möglich sein, die

1) Vgl.Kötting, A., a.a.O., S. 26 ; Schümann, H., Die Steuerkontrolle in den USA, StBp 1965, S. 145
2) Vgl. Buchheister, H.-O., Statistisch-mathematische Methoden zur Richtsatzermittlung, StBp 197o, S. 278

Erklärungen maschinell nach Fehlerwahrscheinlichkeiten zu staffeln. Neben der Senkung der Personalkosten hofft man dadurch die Zahl der Prüfungen weiter vermindern zu können, ohne daß das Prüfungsergebnis darunter leidet.

cc) Vorschläge zur Neuordnung

(1) Gruppeneinteilung der Steuerpflichtigen

Die Fragen der Reorganisation und Automatisierung stehen in einem engen Zusammenhang.[1] Der Einsatz von Maschinen bedingt unter Umständen eine erhebliche Änderung der Organisationsform der Verwaltung und des Besteuerungsverfahrens. Die künftige Automatisierung darf deshalb bei den vorgeschlagenen organisatorischen Änderungen nicht außer Betracht bleiben. Für eine Neuordnung der Veranlagung und der Betriebsprüfung ergeben sich daher folgende Grundsätze:

(1) Verlagerung der Prüfungstätigkeit vom Innendienstauf den Außendienst.
(2) Verzicht auf eingehende Überprüfung jedes Steuerfalles zugunsten einer differenzierten Prüfung nach jeweils wechselnden Gesichtspunkten.

Diese Grundsätze lassen sich jedoch nur verwirklichen, wenn die zu bearbeitenden Steuerfälle nach dem Kriterium "steuerliches Gewicht" und "Überprüfung durch"Betriebsprüfung" ge-

---

1) Vgl. Wertz, Neue Organisationsformen zur Erhaltung einer funktionsfähigen Finanzverwaltung, StB 197o, S. 145 f.; Koch, K., Zur AO-Reform, StbJb 197o/71, S. 96 ff.; Denkschrift "Steuergesetzgebung und Steuerverwaltung", hrsg. vom Bund der Steuerbeamten, Paderborn 1956, S. 35; Vorschläge zur Finanz- und Steuerreform, hrsg. vom Bund der Steuerbeamten, Düsseldorf 1959, S. 4; Vgl. Hog, K., Gedanken zur Neuorganisation der Veranlagung und Betriebsprüfung, StBp 1969, S. 25 ff.

ordnet werden.[1]

Die erste Gruppe[2] müßte alle Großbetriebe umfassen, die nach § 162 Abs. 11 AO der regelmäßigen Betriebsprüfung unterliegen und alle anderen Betriebe, die innerhalb der nächsten drei Jahre geprüft werden (etwa 8 % der Steuerpflichtigen). Für den Innendienst erübrigt sich eine genaue Überprüfung, so daß nur noch eine vorläufige Veranlagung nach § 1oo Abs. 2 AO durchgeführt werden sollte. Nach Inkrafttreten der AO sind Verfahrenserleichterungen zu erwarten, der Entwurf (§ 168 EAO) sieht insbesondere eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung vor, hierdurch wird ein optimaler Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen für die erste Steuerfestsetzung ermöglicht. Sie kann immer dann vorgenommen werden, wenn keine Überprüfung vorangegegangen ist, und sie wird engültig mit Ablauf der Festsetzungsfrist.

Die zweite Gruppe[3] umfaßt die Arbeitnehmer, die Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit bis zu 5o.ooo DM beziehen und weiteren Einkünften bis zu 12.ooo DM sowie andere Steuerpflichtige mit einem Gesamtbetrag der Einkünfte bis zu 12.ooo DM. (Etwa 62 % der Steuerpflichtigen). Eine Rationalisierung soll dadurch erreicht werden, daß nach einer formellen Überprüfung sofort die endgültige Veranlagung erfolgt. Da die eingeschränkte Überprüfungstätigkeit Anreize bieten kann, falsche Angaben zu machen ist vorgesehen, 5 bis 1o % der Steuerfälle für einen Veranlagungszeitraum im vollen Umfang zu überprüfen.[4]

1) Vgl. Weiß, E., Neuorganisation der Finanzämter und Besteuerungsverfahren, Steuerkongreßreport 1972, S.161 ff.; Rieger, W., Neuorganisation der Finanzämter und des Besteuerungsverfahrens, BB 1971, S.345 ff.; Neuorganisation der Finanzämter, DStB 1972, S. 141 ff.; Ebling, K., Die Neuordnung der Finanzverwaltung nach der Neufassung des Finanzverwaltungsgesetzes, DStR 1971, S. 551 ff.; Ruhe, H., Bundesamt für Finanzen und andere Neuerungen in der Finanzverwaltung, DStZ 197o, S. 373 ff.
2) Vgl. Weiß, E., a.a.O., S. 17o; Rieger, W., a.a.O., S. 346
3) Vgl. Weis, E., a.a.O., S. 171; Rieger, W., a.a.O., S. 346
4) Vgl. Rieger, W., a.a.O., S. 346

In die dritte Gruppe fallen alle Steuerpflichtige mit Einkommen aus nicht-selbständiger Arbeit von mehr als 50.000 DM und anderen Einkünften von mehr als 12.000 DM sofern sie innerhalb der nächsten drei Jahre nicht der Betriebsprüfung unterliegen. In einem zweijährigen Turnus sollen die Steuerpflichtigen endgültig veranlagt werden. Das ganze Verfahren wird somit erheblich elastischer gestaltet und der Zeitdruck bei der Veranlagung stark vermindert, da die Veranlagungstätigkeit auf das ganze Jahr verteilt werden kann und der Sachbearbeiter nur jedes 2. Jahr sich intensiv in den Steuerfall einarbeiten muß.

In den Gruppen (2) und (3) kann eine betriebsnahe Veranlagung durchgeführt werden. Diese Veranlagung wird im Betrieb des Steuerpflichtigen durchgeführt und zwar in den Fällen, in denen eine Betriebsprüfung in angemessener Zeit nicht möglich ist und die Feststellung des Sachverhalts größere Schwierigkeiten bereitet.[1)]

Der Einsatz der EDV im Steuerfestsetzungsverfahren beginnt zur Zeit erst nach der personellen Ermittlung aller Besteuerungsgrundlagen.[2)] Die EDV-Anlage prüft die Eingabedaten zur Zeit lediglich auf ihre logische Richtigkeit, soweit dies aufgrund der eingegebenen Werte möglich ist. In der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, insbesondere in die sachliche Prüfung ist er nicht eingeschaltet. Kernstück dieser Programme wird sein, die Angaben der Steuerpflichtigen nicht nur auf ihre logischen Beziehungen zueinander, sondern auch mit ge-

1) Hog, K., Gedanken zur Neuorganisation der Veranlagung und Betriebsprüfung, StBp 1971, S. 263 ff.; Kötting, A., Gedanken zur veranlagenden Betriebsprüfung, StBp 1969, S.25 ff.
2) Vgl. S.259 ff.

speicherten Daten aus vorangegangenen Veranlagungszeiträumen zu vergleichen. Die Überschreitung gewisser Toleranzgrenzen wird zu einem Prüfungshinweis führen.[1] Dabei ist innerhalb der einzelnen Fallgruppen zu differenzieren.

Gehört der Steuerfall der Gruppe (2) an, so muß gewährleistet werden, daß der Bescheid vor Absendung an den Steuerpflichtigen anhand der maschinellen Prüfungshinweise durch die Amtsprüfung überprüft wird. Es handelt sich hierbei um endgültige Veranlagungen. Ergeben sich bei einem Steuerfall der Gruppe (1) oder (3) maschinelle Beanstandungen, schreibt die EDV-Anlage neben dem vorläufigen Steuerbescheid ein Hinweisblatt, aus dem die Punkte, die zu Bedenken Anlaß geben, ersichtlich sind. Der (vorläufige) Steuerbescheid kann in diesen Fällen an den Steuerpflichtigen versandt werden. Das Hinweisblatt ist zu den Steuerakten zu nehmen und bei der endgültigen Veranlagung durch den Bearbeiter der Amtsprüfungsstelle (bei den Fällen der Gruppe(1) auszuwerten.

(2) Errichtung von Rechtsmittelstellen

Die Einrichtung von Rechtsmittelstellen könnte eine Reform der Arbeitsweise der Finanzämter, die ihre Ursachen in dem zunehmenden Einsatz von EDV-Anlagen und dem notwendigen Ausbau der betriebsprüfenden Veranlagung besitzt, vorbereiten.[2] Da Einspruchsentscheidungen von Finanzämtern mit Rechtsmittelstellen in der Regel denen von Finanzämtern ohne diese Stellen quantitativ überlegen sind, soll die Frage überprüft werden, ob eine Einrichtung generell anzustreben ist.

Eine Konzentration der Bearbeitung der Rechtsmittel setzt jedoch eine Mindestgröße des Finanzamtes voraus, da bei kleinen Finanzämtern der abnehmende Rationalisierungserfolg durch ein zunehmendes Personalproblem verstärkt wird. Die Rechtsmittel-

1) Vgl. Schümann , J., a.a.O., S. 145
2) Vgl. S.156 ff.

stelle ist zuständig für sämtliche Einsprüche, Klagen und Revisionen. Sie entzieht sich um so mehr der Beobachtung, je wirksamer sie ist.[1] Zwar läßt sich die Entlastung der Veranlagungsbezirke und die Qualität der Arbeit nur schwer messen, je gründlicher die Sachverhaltsaufklärung und je umfassender die Abwägung der rechtlichen Argumente erfolgt, um so mehr wird dem Gericht die Arbeit erleichtert.

In der Praxis kann beobachtet werden, daß einige Sachgebiete den Juristen, andere den Angehörigen des gehobenen Dienstes nahezu ausschließlich vorbehalten sind. Es wäre daher zweckmäßig, besondere Sachgebiete und Stellen für Juristen und Wirtschaftswissenschaftler zu bilden. Die den Juristen vorbehaltenen Sachgebiete wären die Strafsachenstellen, Steuerfahndung und die noch zu schaffenden Rechtmittelstellen. Die Betriebsprüfungsstellen sollten durch Wirtschaftswissenschaftler geleitet werden. Alle übrigen Sachgebiete könnten grundsätzlich von Sachgebietsleitern des gehobenen Dienstes besetzt werden, die eine Ausbildung an Steuerfachschulen erhalten haben und von der Bearbeitung schwieriger juristischer Fragen entbunden wären.[2]

5. Besonderheiten der Finanzverwaltung in der DDR und den wichtigsten Staaten der Europäischen Gemeinschaft im Hinblick auf die steuerliche Betriebsprüfung

a) Die Finanzverwaltung in der DDR[3]

aa) Grundlagen

Die Überleitung vom kapitalistischen zum sozialistischen Finanzsystem wurde durch mehrere "Reformen" vollzogen, bei

1) Vgl. Brockhoff, Betrachtungen zur Arbeitsweise der Finanzgerichte, BB 1969, S. 26
2) Vgl. S. 2o3ff.
3) Vgl. Kitsche, A., Das Steuersystem in der sowjetzonalen Besatzungszone Deutschlands, Gelsenkirchen 196o; Frenkel,E., Steuerverwaltung und Steuerrecht in der SBZ, 3.Aufl., Bonn 1956; Kaemmel, E., Das Finanzsystem in der DDR, HdR, Bd.3, 2. Aufl., Tübingen 1958, S. 396ff.; Ernst, D., Die Besteuerung privater Industriebetriebe und ihrer Inhaber in der sowjetischen Besatzungszone im Vergleich zur Bundesrepublik Deutschland, Köln,Berlin,Bonn, München1967; Motsch, R., Deutsche Demokratische Republik, Finanz-und Steuersystem der, HwStR Bd. I, S. 239

denen es sich aber im wesentlichen nicht nur um strukturelle Veränderungen handelte, sondern um eine prinzipielle klassenpolitische Umwälzung.[1)]

Die Gestaltung des Steuerrechts ist in der DDR immer mehr zu einem reinen Machtmittel im Kampf gegen die Privatwirtschaft geworden. Alle Grundsätze und rechtlichen Garantien einer modernen Rechtsordnung wurden nach und nach beseitigt: in der Rechtsetzung reine Verwaltungsanordnungen anstatt der Gesetzgebung durch eine frei gewählte Volksvertretung und in dem fast völligen Ausschluß der Kontrolle der Verwaltung durch eine unabhängige Gerichtsbarkeit. So konnte man scheinbar "legal" viele Betriebe durch unerfüllbare Steuerforderungen wirtschaftlich vernichten und die Überführung in "Volkseigentum" erreichen, wenn dies auf anderem Wege, z.B. durch politische Prozesse oder sog. Wirtschaftsstrafverfahren nicht erreichbar erschien.

Diese Entwicklung ist viel zu wenig beachtet und diskutiert worden. Im Osten ist eine freie Fachkritik kaum möglich. Die Fortentwicklung des Steuerrechts wird im erheblichen Maße durch nichtveröffentlichte oder sogar geheime Erlasse bewirkt. Die weitere Andrehung der Steuerschraube erfolgt in erster Linie im Wege der "Fortentwicklung" des Steuerrechts durch Verwaltungsmaßnahmen.[2)] Für alle diese Ausführungs- oder Durchführungsbestimmungen, Runderlasse, Anordnungen wird die Geltung als Rechtsnormen beansprucht, die von jedermann, also auch von den Steuergerichten zu beachten sind. Verschärft wird dies durch die weitgehend beanspruchte Rückwirkung der Bestimmungen.

---

1) Vgl. Förster, W., Betriebspolitische Finanzwirtschaft. Bericht des Osteuropa-Instituts an der Freien Universität Berlin,Heft 3, Berlin 1952, S. 4; Rzesnitzek, F., Zur Neuregelung des Abgabensystems in der DDR, DFW 1953, S. 3.

2) Vgl. Drath, M., Verfassungsrecht und Verfassungswirklichkeit in der sowjetischen Besatzungszone, hrsg. vom Bundesministerium für gesamtdeutsche Fragen, Bonn 1954; Die Entwicklung des Steuerrechts in der sowjetischen Zone, Bonner Berichte aus Mittel- und Ostdeutschland, Bonn 1951, S. 4

Wenn man den Ausdruck "Finanzverwaltung", der in der DDR nicht mehr gebraucht wird, sinnvoll auf die dortigen Verhältnisse übertragen wollte, müßte man damit in einem erweiterten Sinne diejenige Staatstätigkeit bezeichnen, die sich mit dem öffentlichen Haushaltswesen (einschließlich Steuerwesen) sowie dem gesamten Bank-, Kredit-, Währungs- und Versicherungswesen befaßt, außerdem mit dem Komplex der Preisbildung und Preisüberwachung und darüber hinaus mit Aufgaben der staatlichen Plan- und Wirtschaftskontrolle.[1] Dieser ganze Verwaltungskomplex wird in der Fachsprache der DDR als sozialistischer "Finanzapparat" bezeichnet, der sich in eine Reihe von "Finanzorganen aufgliedert.

Da durch die Kriegsereignisse auch die Zahl der Betriebsprüfer stark reduziert war, beabsichtige man zunächst, die Wirtschaftsprüfer und die vereidigten Buchprüfer für die amtlichen Prüfungen einzusetzen.[2] Zu diesem Zweck plante die Zentralfinanzverwaltung eine Grundprüfung einzuführen, die nach handelsrechtlichen, steuerrechtlichen und preisrechtlichen Gesichtspunkten durchgeführt werden sollte und die Betriebsprüfung ersetzen sollte. Als Träger der Prüfung waren Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vorgesehen, die Aufträge sollten jedoch von dem zuständigen Ministerium erteilt werden.

Diese Vorschläge wurden aber nicht verwirklicht, sondern es wurde eine Revisions- und Treuhand-Anstalt erreichtet, die ein Monopol für die Prüfungen der öffentlichen Hand erhielt.[3] Aber sie wurde bereits Mitte 195o wieder aufgelöst.[4]

---

1) Vgl. Forster, W., a.a.O., S. 4
2) Vgl. Koch, W., Zur Entwicklung des Wirtschaftsprüfungs- und Wirtschaftsprüferwesens in der russischen Zone, Der Wirtschaftsprüfer 1948, S. 2o6
3) Vgl. Koch, W., a.a.O., S. 21o
4) Vgl. DFW 195o, Heft 14, S. 74

Im Verlauf der Umstrukturierung des Finanzsystems wurden zwei verschiedene Rechtskomplexe für die Besteuerung geschaffen: Einmal für die Besteuerung von Arbeitseinkommen, zum anderen für die Besteuerung der privaten Wirtschaftsform. Die Verminderung der steuerlichen Belastung des Arbeitseinkommens beseitigte vor allem die stark progressive steuerliche Inanspruchnahme des infolge erhöhter Arbeitsleistungen erzielten Mehreinkommens und sollte eine Erhöhung der Arbeitsproduktivität erwirken.In einem zweiten Komplex wurde die Besteuerung der privaten Wirtschaftsform geregelt. Für sie gilt prinzipiell noch das überlieferte Steuersystem, das jedoch inhaltlich grundlegend geändert wurde. Das geschah durch eine entsprechende Progression in der Besteuerung der kapitalistischen Gewinne und Vermögen und vor allem bei der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer, der Erbschaftsteuer und der Vermögensteuer. Gegenüber den privaten Kaptialgesellschaften wird die Aufgabe der Steuerpolitik darin gesehen, die steuerlichen Bedingungen so zu gestalten, daß kein Bedürfnis zur Neubildung solcher juristischer Personen entsteht.

Durch das Abgabengesetz von 1950 wurde zunächst eine "Abgabenverwaltung der Republik" organisiert, die sich aus der Zentralfinanzdirektion, den Landesfinanzdirektionen und den Finanzämtern zusammensetzte.[2] Diese Einrichtungen gingen kurz darauf im sozialistischen Finanzapparat mit folgenden Finanzorganen auf, die zugleich die Aufgabe der Steuerverwaltungsbehörden übernahmen :

(1) Ministerium der Finanzen. Im System der Verwaltung kann es mit westlichen Finanzministerien als den obersten Finanzbehörden verglichen werden.

---

1) Vgl. Motsch, R., a.a.O., S. 239; Förster, W., Strukturwandlungen im Steuerrecht der sowjetischen Besatzungszone Deutschlands, WPg 1955, S. 245; Ernst, D., a.a.O., S. 95

2) Vgl. GBL 1950, S. 130; Möning, W., Die Abgaben und die Abgabenverwaltung der Deutschen Demokratischen Republik, DFW 1950, S. 148

(2) Rat des Bezirks (mit Abteilung Finanzen). Diese Stelle entspricht etwa unserem Regierungspräsidium, dem die Oberfinanzdirektionen als Finanzabteilungen eingegliedert werden.

(3) Rat des Kreises und der Rat der Gemeinden (mit Abteilung Finanzen). Diese ordentlichen Finanzorgane sind an die Stelle der Finanzämter getreten. Mann kann sie mit unseren Stadt- und Gemeindeverwaltungen vergleichen, denen die Finanzämter einzugliedern wären.

bb) Zur Arbeitsweise bei der Steuererhebung

Das einheitliche Finanzsystem soll als Leitungsinstrument der sozialistischen Staatsmacht mit allen seinen Teilen an der bewußten Gestaltung der gesellschaftlichen Entwicklung mitwirken. In steuerfachlicher Hinsicht sind die Finanzorgane im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren[1] teilweise dadurch entlastet worden, daß durch die Verschiebung in der Eigentumsstruktur die Zahl der Veranlagenden abgenommen hat und die Steuererhebung in Form von Selbstberechnungen[2] erfolgt.

Die mit der Steuererhebung betrauten Finanzorgane haben nach einem Gesetz vom 11.2.1958 mit den ordentlichen Volksvertetungen zusammenzuarbeiten, bei denen "Ständige Kommissionen Finanzen" eingerichtet wurden.[3] Diese haben die Wünsche, Beschwerden, Hinweise und Vorschläge der Bevölkerung in Finanz- und Steuerangelegenheiten auszuwerten und die Arbeit der Finanzabteilungen beim Rat des Bezirks, beim Rat des Kreises und beim Rat der Gemeinde zu kontrollieren.

Soweit sich die genannten Finanzorgane mit der eigentlichen Steuererhebung beschäftigen, kann wie bei uns zwischen dem Innendienst und Außendienst unterschieden werden.[4] Die im

1) Die AO ist bisher nicht außer Kraft gesetzt worden. Tatsächlich haben aber nicht alle Vorschriften der AO ihre Gültigkeit bewahrt.
2) Vgl. S.146 ff.
3) Vgl. Kitsche, A., a.a.O., S. 51
4) Vgl. Sender, F., Die Aufgaben der Betriebsprüfer in Ost- und Westdeutschland, DFW 1957, S. 1o7 ff.

Innendienst Beschäftigten sind in sog. "Komplexbrigaden" zusammengezogen. Die bei einem bestimmten Steuerpflichtigen anfallenden Arbeiten werden nicht mehr wie bisher in verschiedenen Fachabteilungen (Bewertungsstelle, Veranlagungsstelle, Buchhaltung, Strafsachenstelle), sondern von der Einreichung der Steuererklärung bis zu dem etwaigen Steuerstrafverfahren in ein und derselben Dienststelle erledigt. Für den Steuerpflichtigen soll es nur noch eine Akte geben, in der alle ihn betreffenden Vorgänge zu erfassen sind. "Bisher war der Leiter des Finanzamtes allein für die Erfüllung des Abgabeplans des Finanzamts verantwortlich... Jetzt ist der Leiter der Komplex-Brigade für die Erfüllung seines Planteils persönlich voll verantwortlich."[1)]

Der Schwerpunkt der steuerlichen Verwaltungsmaßnahmen wurde jedoch auf den sog. operativen Außendienst mit der Betriebsprüfung, Steuerfahndung und Vollstreckung verlagert. Während die Innendienst-Brigaden die Steuern nach den Selbstberechnungserklärungen festsetzen, nimmt die Betriebsprüfung erst die eigentliche Veranlagung vor. Diese Strukturveränderung ist nur deshalb möglich, weil viele Dienstgeschäfte, die früher von den Veranlagungsstellen zu erledigen waren, in der DDR inzwischen teils auf den Steuerpflichtigen, teils auf den Betriebsprüfer delegiert worden sind.[2)]

Diese Umstellungen dienten in erster Linie einer besseren Steuerplanung und sollten weiterhin die Grundlage für wirtschaftspolitische Verschiebungen zwischen privaten und volkseigenen Betrieben bieten. Zudem erwartete man von der Übernahme der Aufgaben der Veranlagungsangestellten durch den operativen Dienst eine erhebliche Steigerung des gesamten Steueraufkommens.

Die Betriebsprüfer müssen gleich bei Abschluß der Prüfungen die Veranlagung vornehmen und die Steuerpflichtigen über die

1) Guth, E., Bessere Erfüllung des Abgabenplans durch neue Struktur- und neue Arbeitsmethoden, DFW 1952, S. 788 ff.
2) Vgl. Handbuch der Betriebsprüfung, hrsg. vom Ministerium der Finanzen, VEB Berlin 1956, S. 2o ff.

Höhe der Nachzahlung unterrichten. Die "Verfügung über die Beitreibung von Abgaben"[1] ermächtige den Betriebsprüfer sogar, im Anschluß an die Übergabe des Steuerbescheides - ohne jede Frist - sofort Vollstreckungshandlungen vorzunehmen.[2] Die Schwierigkeiten, die aufgrund von Nachforderungen entstehen, werden noch erheblich gesteigert durch die Art der Einziehung, durch die bewußt Privatbetriebe benachteiligt werden sollten. "Bezeichnend ist, daß sämtliche 5 Finanzminister der Zone sich in Sicherheit bringen mußten, weil man ihnen Sabotage und schwerste Schädigung des Staates vor allem deshalb nachsagte, daß sie wirtschaftlich bedrängten Betrieben Stundung oder Erlaß gewähren ließen, um diese Betriebe nicht zu vernichten."[3]

Die Betriebsprüfung ist hier mehr nach politischen als wirtschaftlichen und administrativen Gesichtspunkten ausgerichtet. Dabei nehmen die volkseigenen Betriebe eine besondere Stellung ein, für die eigens eine selbständige "Finanzwirtschaft und Finanzplanung" geschaffen ist.[4]

Durch eine intensive Ausbildung weiterer Betriebsprüfer beabsichtigete der Finanzminister der DDR den dreijährigen Prüfungsturnus aufzuheben und zum einjährigen Turnus überzugehen.[5] Das gesetzte Ziel, den einjährigen Prüfungsturnus zu verwirklichen, scheiterte zunächst, da ein großer Teil der Betriebsprüfer, die Finanzverwaltung verließ, als die Beamteneigenschaft der Verwaltungsbediensteten teilweise aufgehoben wurde.

---

1) Vom 23. März 1953, GBL 1953, S. 123
2) Vgl. Anordnung über Verzugszuschläge für Steuerrückstände, über Stundungszinsen und die Erhöhung der Vollstreckungsgebühren, DFW 1949, S. 45
3) Vgl. Bonner Berichte aus Mittel- und Ostdeutschland. Die Entwicklung des Steuerrechts in der sowjetischen Zone, Bonn 1951, S. 2o.
4) Vgl. Finanzwirtschaft und Finanzplanung in der volkseigenen Wirtschaft, Handbuch für die Praxis, Sonderdruck Deutsche Finanzwirtschaft, Berlin 1949
5) Vgl. Bärthel, H., Der Einfluß der steuerlichen Betriebsprüfung der Finanzverwaltung auf das betriebliche Rechnungswesen, Diss., Köln 1954, S. 5o f.

Die Regierung sah sich daher gezwungen, auch Frauen als Betriebsprüfer einzusetzen, nachdem sie in siebenwöchigen Kursen geschult worden waren.[1] Bei dieser sog. "Blitzausbildung" wurde gleichzeitig ein neues System erprobt: gleichgültig, ob die Frauen Vorkenntnisse besaßen oder nicht, faßte man sie in einem Lehrgang zusammen. Damit sollte erreicht werden, daß die einzelnen Seminare in kollektiver Zusammenarbeit die schwächeren Kräfte ohne steuerliche Vorkenntnisse förderten. Neben dem Fachunterricht wurde politische Ökonomie und Staatslehre unterrichtet; denn es sollte kurzfristig keinen Prüfer mehr geben, der nicht die Grundlagen der politischen Ökonomie beherrschte. Bereits 195o gelang es teilweise, den Anschluß an den einjährigen Prüfungsturnus zu finden. Diese Regelung fand auch bei einem großen Teil der Steuerpflichtigen Zustimmung, da angenommen wurde, daß in Zukunft mit weniger Steuernachzahlungen gerechnet werden dürfte.

In dieser Zeit entwickelte sich auch ein "Prämiensystem"[2] für den erfolgreichen Betriebsprüfer, ohne dabei die psychologische Wirkung auf Prüfer und Steuerpflichtige zu berücksichtigen. Nach dem Stand von 196o erhielten die Prüfer eine Prämie von o,5 % für die von ihnen festgesetzten Mehrsteuern; Oberprüfer und Prüfungsleiter wurden mit je 1o % an der Durchschnittsprämie beteiligt. Für die sofortige Realisierung der festgesetzten Mehrsteuern wurde eine weitere Prämie von o,3 % gezahlt.[3]

Am 1.1.195o trat das Handwerksteuergesetz in Kraft, das eine Normativbesteuerung, beruhend auf der Basis der Lohnsumme, des Umsatzes und der Zahl der Beschäftigten, vorsieht.[4] Diese Handwerksbetriebe wurden künftig nicht mehr zur Buchführung für steuerliche Zwecke verpflichtet, und brachten so eine erhebliche Entlastung des gesamten Betriebsprüfungsdienstes mit sich.

1) Vgl. Bärthel, H., a.a.O., S. 51
2) Vgl. Stange, A., Die Auswertung des Wettbewerbs darf nicht vernachlässigt werden, DFW 1953, S. 331
3) Vgl. Kitsche, A., a.a.O., S. 54
4) Vgl. Kitsche, A., a.a.O., S. 94

Jeder Betriebsprüfer hat bestimmte Leistungsnormen zu erfüllen[1]. Diese Normen sind nach Größe der prüfungspflichtigen Betriebe abgestuft. Bei Großbetriebsprüfern ist die Prüfung von vierteljährlich mindestens 19 Betrieben mit mehr als 100 Beschäftigten vorgeschrieben. Bei Kleinbetriebsprüfern beträgt die vierteljährliche Leistungsnorm 75 Betriebe. Gründliche und umfassende Prüfungen sind angesichts der hohen Leistungsnormen nicht möglich. Im allgemeinen werden nur die Kostenkonten systematisch untersucht, um schnell zu mehr Steuern und damit verknüpften "Leistungsprämien" zu gelangen. Daneben beschränken sich die Betriebsprüfungen regelmäßig auf ergiebige Schwerpunkte, die - den fortgesetzten Wandlungen der Steuerbestimmungen entsprechend - von Jahr zu Jahr wechseln.

Von den Betriebsprüfern wird ein hohes Maß "politökonomischer" Kenntnisse und "ideologischer Klarheit" verlangt. Sie sollen nicht "objektiv", sondern im vollen "Bewußtsein ihrer gesellschaftlichen Funktion" prüfen.[2] " Die Betiebsprüfer im kapitalistischen Staat ... erhalten nur eine einseitige Fachausbildung... Im Gegensatz dazu legt die Regierung der Deutschen Demekoratischen Republik entscheidenen Wert auf die Vermittlung umfassender Kenntnisse in der politischen Ökonomie des Kapitalismus. Ein Betriebsprüfer, der durch das Rechnungswesen der privaten Wirtschaft verhüllte Ausbeutung nicht erkennt, kann seinen Pflichten als Betriebsprüfer nicht in gehöriger Weise nachkommen."[3]

Während der Prüfung des Rechnungswesens arbeiten die Prüfer eng mit den Werktätigen zusammen, indem sie Vorgänge, deren genauer Sachverhalt sich aus dem Rechnungswesen nicht ergibt, durch Rücksprachen mit ihnen klären. Das Recht Auskünfte von Dritten zu erlangen, wurde aus § 175 AO abgeleitet,

---

1) Vgl. Handbuch der Betriebsprüfung, a.a.O., S.75ff.
2) Fragen der Methodik der Steuerprüfung, DFW 1950, S. 271; Kaiser, K., Funktion und Berufsauffassung des Betriebsprüfers in der antifaschistisch-demokratischen Ordnung. In: Aktuelle Fragen der Betriebsprüfung, Berlin 1950, S.14.
3) Zimmermann, B., Die Betriebsprüfung im Neuen Kurs, DFW 1954, S. 40

obwohl diese Bestimmung nicht für diesen Zweck geschaffen worden ist, wurde sie sanktioniert und ist damit geltendes Recht.

Die persönliche Weiterbildung des Betriebprüfers wird ihm zur besonderen Pflicht gemacht.[1] Aufgrund der dienstlichen Anforderungen ist er verpflichtet, die Zeitschrift "Deutsche Finanzwirtschaft", die alle finanzwirtschafltichen Probleme und besonders die politische Ökonomie behandelt, laufend zu verfolgen.[2] Neben der "offiziellen" staatspolitischen Schulung laufen bei fast jeder sowjetzonalen Behörde außerhalb der Dienststunden noch andere politische Schulungen, deren Veranstalter vor allem der "Freie Deutsche Gewerkschaftsbund" ist.

Diese unablässige Schulung wird sogar von vielen sonst durchaus linientreuen Verwaltungsfunktionären als ungeheuere Belastung empfunden. Um sich dem behördlichen Schulungsterror zu entziehen, versuchen daher viele Betriebsprüfer immer wieder in die "volkseigene" Wirtschaft oder auf andere politisch weniger exponierte Arbeitsplätze hinüberzuwechseln.

Zur Ausbildung der Mitarbeiter in der Finanzverwaltung dienen u.a. Abendschulen, Fortbildungskurse und Fachschullehrgänge.[3] Leitende Angestellte der Finanzverwaltung sollen eine hochschulmäßige Ausbildung erhalten. Zu diesem Zweck hat die Regierung der DDR eine unmittelbar dem Finanzministerium unterstehende Hochschule für Finanzwirtschaft in Berlin gegründet, über deren Tätigkeit die Deutsche Finanzwirtschaft seit Beginn des Jahes 1954 in der Rubrik "Aus der Hochschule für Finanzwirtschaft" berichtet.[4]

---

1) Vgl. Kaiser, K., Funktion und Berufsauffassung des Betriebsprüfers in der antifaschistisch-demokratischen Ordnung. In: Aktuelle Fragen der Betriebsprüfung, Berlin 1951, S. 14
2) Vgl. Deutsche Finanzwirtschaft (DFW), 1-23 Jahrgang (1946 -1969), Zeitschrift für das gesamte Finanzwesen, ab 197o Sozialistische Finanzwirtschaft, Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen der DDR.
3) Stange, H., Die Auswertung der Wettbewerbe darf nicht vernachlässigt werden, DFW 1953, S. 331
4) Vgl. DFW 1954, S. 13, 69, 125, 18o

Der technische Ablauf des steuerlichen Verfahren ist noch immer mit dem unsrigen verwandt; im Hinblick auf die bei uns erst angestrebte "betriebsprüfende Veranlagung",[1] ist uns die DDR-Verwaltungspraxis voraus.

cc) Die Lage der steuerberatenden Berufe in der DDR

Den Steuerpflichtigen in der DDR stehen kaum noch Angehörige steuerberatender Berufe zur Verfügung.[2] Da die Finanzverwaltung nach 1945 nicht mehr über das erforderliche Personal verfügte, erledigten in vielen Fällen Steuerberater und Helfer in Steuersachen Aufgaben, die eigentlich der Steuerverwaltung oblagen (z.B. Betriebsprüfung). Die Übertragung dieser Aufgaben ist zwar mit der Eigenart dieser Berufe kaum vereinbar, zweifellos sind viele Finanzämter in der DDR überhaupt erst durch diese Notmaßnahme aktionsfähig geworden. Als sich herausstellte, daß ein großer Teil der Privatbetriebe ihre Existenz wider Erwarten über alle Schwierigkeiten der ersten Nachkriegsjahre (Kontensperren, Demontagen, Währungsreform) hinweggerettet hatten, dehnte die Finanzverwaltung den bisher nur gegen landwirtschaftliche und gewerbliche Privatunternehmer geführten Kampf auch auf deren freiberufliche Ratgeber aus. Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Helfer in Steuersachen wurden nicht in den Kreis der steuerbegünstigten freischaffenden Intelligenz einbezogen.

Bald nach der Gründung der DDR schuf der sog. "Steuersabotage-Erlaß" die Möglichkeit, jedem mißliebigen Steuerberater aufgrund von Beschuldigungen sofort die Zulassung zu entziehen.[3] Auf dem dritten Parteitag der SED wurde die freiberufliche Steuerberatung als "Beratung zur Steuerhinter-

1) Vgl. S.145 ff.
2) Vgl. Bonner Berichte aus Mittel- und Ostdeutschland, Steuerpolitik und Steuerrecht der sowjetzonalen Besatzungszone, hrsg. vom Bundesministerium für gesamtdeutsche Fragen, Bonn 1953, S. 58
3) Vgl. Kitsche, A., a.a.O., S. 55

ziehung" und die in ihr tätigen Personen als "Fachleute der Steuerhinterziehung", die schleunigst "einer produktiven Tätigkeit" zugeführt werden müßten,[1] bezeichnet. Auch gegen die Angestellten von Steuerberatern und Helfern in Steuersachen wurden entsprechende Maßnahmen ergriffen. Das Finanzministerium bezeichnete die Beschäftigung früherer Behördenangesteller durch Angehörige steuerberatender Berufe als unerwünscht und wies die zuständigen Behörden an, auf die Beendigung derartiger Beschäftigungsverhältnisse hinzuwirken. Neuzulassungen von Steuerberatern gibt es in der DDR grundsätzlich nicht mehr.[2]

In einer weiteren Verfügung wurde den steuerberatenden Berufen die Befugnis entzogen, in Preissachen geschäftsmäßig Rat zu erteilen.[3] Preisfragen und Steuerfragen sind in der DDR so eng miteinander verknüpft, daß sie sich kaum abgrenzen lassen. Diese Tatsache machen sich die Behörden zunutze, um Steuerberatern, die das Grenzgebiet von Preisrecht und Steuerrecht berührt haben, wegen angeblicher Unzuverlässigkeit die Zulassung zu entziehen.

Steuerberater, die im Jahresdurchschnitt mehr als zwei technische Hilfskräfte oder eine qualifizierte Hilfskraft beschäftigen, sind als Gewerbetreibende anzusehen und daher zur Gewerbesteuer heranzuziehen. Nach diesen Vorschriften wurde rückwirkend bis ins Jahr 1951 verfahren und damit der wirtschaftlichen Ruin vieler Steuerberater verursacht, da für die Gewerbesteuerschulden grundsätzlich keine Zahlungserleichterungen gewährt wurden. So wird die Existenz der steuerberatenden Berufe in absehbarer Zeit vernichtet sein, ohne daß es dazu noch eines allgemein förmlichen Verbotes der Berufsausübung bedürfte.

---

1) Vgl. DFW 1950, S. 100
2) Vgl. Frenkel, E., Die Lage der steuerberatenden Berufe im sowjetisch besetzten Gebiet Deutschlands, Wirtschaftsprüfer 1953, S. 105
3) Vgl. DFW 1952, S. 419

Dagegen wurden "volkseigene" Steuerberatungsbüros für die private Wirtschaft eingerichtet, die in erster Linie Privatbetriebe mit staatlicher Kapitalbeteiligung betreuen, aber auch andere Privatbetriebe können und sollen ihre steuerlichen Angelegenheiten von ihnen bearbeiten lassen.[1)]

Alle Privatbetriebe, die sich den "volkseigenen" Steuerberatungsbüros anschließen, sollen beträchtliche steuerliche Erleichterungen genießen. Es ist an großzügige Bearbeitung von Fristverlängerungsanträgen, Freistellung von Strafzuschlägen bei verspäteten Steuerzahlungen und insbesondere an den Erlaß der bisher jährlichen - von allen privaten Unternehmen gefürchteten - steuerlichen Betriebsprüfungen gedacht. Mit diesen "Vergünstigungen" beabsichtigt man einerseits die Reste des privaten Unternehmertums einer permanenten staatlichen Kontrolle zu unterstellen und andererseits die steuerberatenden freien Berufe in ihrer Betätigungsmöglichkeit noch weiter einzuengen.

b) Besonderheiten der steuerlichen Betriebsprüfung in der Europäischen Gemeinschaft

Im Rahmen der allgemeinen Bestrebungen, Wettbewerbsverzerrungen innerhalb der EG zu beseitigen, gewinnen auch die Bemühungen um die Steuerharmonisierung an Bedeutung.[2)] Je größer die Fortschritte bei der Angleichung der konkreten Gesetzesvorschriften sind, desto dringender stellt sich die Aufgabe, auch die verfahrensmäßige Durchführung dieser Gesetze ein-

1) Vgl. MStB 1957, S. 18

2) Vgl. Tinbergen, J., Vergleichende Übersicht über das Steuerrecht in der EWG, Steuerkongreßreport 1966, S. 164. "Vielleicht noch wesentlicher als der Unterschied in den eigentlichen Gesetzesbestimmungen ist der Unterschied in der Mentalität, mit welcher die Bestimmungen in der Praxis angewendet werden. Was hilft es, in den Gesetzen der 6 Staaten zu einem gleichen Steuerdruck zu kommen, wenn in dem Staat A die Besteuerung korrekt durchgeführt wird, während im Staate B durch umfangreiche Betrügereien ein wesentlicher Teil der Steuern hinterzogen wird, während im Staate C die Steuern im wesentlichen auf geschätzter Basis berechnet wird, die ausgehandelt wird".

ander anzupassen, denn Vergleiche der steuerlichen Belastung in den einzelnen Staaten stehen " auf tönernen Füßen", wenn dabei die verfahrensmäßige Durchführung der Steuergesetze außer acht gelassen wird.[1)]

Für unser spezielles Untersuchungsziel ist insbesondere die Ausgestaltung der steuerlichen Betriebsprüfung und die Organisation der Beratungstätigkeit in Frankreich, Großbritannien und Italien von Bedeutung.[2)]

aa) Frankreich

In Frankreich wird ein wichtiger Grundsatz der Einkommensbesteuerung, nämlich das tatsächlich erzielte Nettoeinkommen zur Veranlagung heranzuziehen, vielfach durchbrochen. Statt des Ist-Einkommens[3)] wird häufig ein Soll-Einkommen der Besteuerung zugrunde gelegt. Einkommensteile, die über dem Solleinkommen liegen, entgehen somit der Besteuerung; unterdurchschnittlich produktiv arbeitende Betriebe werden dagegen "bestraft". Dieses Verfahren setzt voraus, daß die Finanzverwaltung objektive Kriterien findet, den "branchenüblichen Gewinn" festzustellen. "Die Tendenz... geht dahin, den Anteil der nach der Sollbasis Besteuerten zu erhöhen,weil man sich von ihr in Anbetracht der starken Steuerhinterziehung bei den kleineren und mittleren Gewerbetreibenden bessere Ergebnisse als von der Istbesteuerung verspricht."[4)]

---

1) Ein Vergleich der bestehenden Steuersysteme in den EG-Staaten zeigt beträchtliche Unterschiede, den Staaten mit einem hohen Anteil der "direkten" Steuern (Belgien, Deutschland, Großbritannien, Niederlande) stehen Frankreich und Italien gegenüber, bei denen die "indirekten" Steuern dominieren.

2) Vgl. Koch, K., Aktuelle Fragen für die Gesetzgebung zum allgemeinen Abgabenrecht, Steuerkongreßreport 1964, S. 39

3) Nach dem effektiven Gewinn besteuert und deshalb voll buchführungspflichtig sind gem. Art. 53 CGI alle Kapitalgesellschaften sowie Personengesellschaften die Produktions- und die Handelsbetriebe mit einem Jahresumsatz von über 500 000 NF sowie Dienstleistungsbetriebe mit einem Jahresumsatz von über 150 000 NF.

4) Albers, W., Die Einkommensbesteuerung in Frankreich seit dem 1. Weltkrieg, Kiel 1957, S. 123 f.

Beim Aushandeln der Bemessungsgrundlage für den "Normalertrag" besitzen die Beamten der Finanzverwaltung einen großen Ermessensspielraum. Auf der Seite des Steuerpflichtigen sind bei dieser Art der Besteuerung Verhandlungsgeschick und gute Beziehungen zum Steuerinspektor von großer Bedeutung.[1)]

Ein Argument für diese Art der Einkommensbesteuerung ist ihr geringer Verwaltungsaufwand. Jedoch müssen auf der anderen Seite auch die Steuermindereinnahmen berücksichtigt werden. Diese Steuerausfälle scheinen sogar als wirtschafts- und sozialpolitische Maßnahme geplant zu sein, um Wettbewerbsvorteile für kleine Betriebe zu schaffen und die Spannungen zwischen der Finanzverwaltung einerseits und den Gewerbetreibenden andererseits zu mindern. Da sich die Finanzverwaltung zunächst einmal solche Betriebe auswählen wird, deren Ergebnis von dem branchenüblichen Gewinn abweicht, kann diese Methode dazu führen, daß man sich nur an diesem Gewinn orientieren muß, um mit einiger Sicherheit einer Prüfung zu entgehen.

Die französischen Steuerberater ("conseillers fiscaux") besitzen keine Berufsordnung. Nur ein einziges Mal wird im allgemeinen Steuergesetz (CGI) die Funktion des Steuerberaters erwähnt. Zur Zeit kann noch jede beliebige Person ohne Qualifikationsnachweis den Titel "Steuerberater" führen. Im Gegensatz zu den Steuerberatern haben die etwa unseren Wirtschaftsprüfern entsprechenden "experts comptables" die für Steuerfragen und Erstellung von Steuerbilanzen der größeren Unternehmen zuständig sind, eine festgefügte Berufsordnung mit strengen Zulassungsbedingungen.[2)]

---

1) Vgl. Rivoli, J., Vive l'impôt, Paris 1965, S. 9

2) Vgl. Koch, W., Der Beruf des Wirtschaftsprüfers, Berlin 1957, S. 291

Je nach der Bedeutung und Größe der zu prüfenden Betriebe ist zwischen verschiedenen Prüfungsorganen zu unterscheiden. Die "verificateurs simples" sind für die kleineren Betriebe zuständig und prüfen die Unterlagen jeweils nur in Bezug auf eine Steuerart. Diese Aufspaltung der Kontrolltätigkeit hat hinsichtlich einer rationellen Arbeitsweise erhebliche Nachteile. Bei den "verificateurs mixtes" liegt nur noch eine Trennung in der Kontrollfunktion zwischen direkter und indirekter Steuer vor. Die hochqualifizierten "verificateurs générales" sind in "brigades" organisiert und jeweils für sämtliche Steuern eines Unternehmens zuständig. Allerdings steht die Fähigkeit dieser "brigades" im umgekehrten Verhältnis zu ihrer Beliebtheit bei den Steuerpflichtigen.[1)]

Die laut Gesetz vorgesehene Einführung eines Steuerdokumentationszentrums (casier fiscal) ist bisher noch nicht erfolgt.[2)] Diese Einrichtung soll sämtliche für die Kontrolle relevanten Tatbestände für alle Steuerpflichtigen sammeln und systematisieren, was nicht nur die Kontrolle wesentlich vereinfachen, sondern auch manche Doppelarbeiten ausschalten würde.

Es besteht ein beachtlicher Unterschied hinsichtlich des Prüfungsklimas zwischen Großbetrieben einerseits und Kleinbetrieben andererseits. In Kleinbetrieben kommt es vorrangig darauf an, die Einkommensteuererklärungen nachzuprüfen, was verständlicherweise das psychologische Klima der Betriebsprüfungen nicht sehr günstig beeinflußt, in Großbetrieben hat sich dagegen die Suche nach Steuervergehen mehr auf Fragen der Technik und der juristischen Auslegung verlagert, was "auf der Ebene der menschlichen Beziehungen den Kontakt zwischen Prüfern und Geprüften wesentlich erleichtert".[3)]

---

1) Vgl. Lefèbvre, J., Le contrôle fiscale. In: Cahiers de droit Fiscal International, Vol. XXXIX, Madrid 1959, S. 165; Rothenstein, J.H., Internationale Steuern, Frankreich, Mondorf 1961, S. 12 f.; Coulbois, P., Staatshaushalt und Finanzsystem Frankreichs, HdF, 2. Aufl., Bd. 3, S. 253

2) Vgl. Rivoli, J., a.a.O., S. 64

3) Lefèbvre, J., Le contrôle fiscale, a.a.O., S. 165

Als Markstein in der Entwicklung des psychologischen Verhältnisses zwischen Steuerzahler und Fiskus wird immer wieder die Poujadebewegung erwähnt.[1] Sie wurde ausgelöst durch die von der Finanzverwaltung ergangenen Anweisung zur Verschärfung der Betriebsprüfungsmethoden. Der Papierwarenhändler Pierre Poujade weigerte sich, eine angekündigte Betiebsprüfung in seinem Betrieb zuzulassen und gründete die "Union der Verteidigung der Kaufleute und Kleingewerbetreibenden", die eine allgemeine Reform zugunsten der Kleinbetriebe verlangten. Innerhalb weniger Wochen erstreckte sich ihr Einfluß auf ganz Frankreich.[2] Zwangsversteigerungen mußten abgebrochen werden, weil die Poujadisten für die angebotenen Gegenstände nur 1 Franc boten und niemand es wagte, sie zu überbieten. Es kam soweit, daß die Prüfer dort, wo sie auf Widerstand stießen, auf die Ausübung der Kontrolle verzichteten.

Im Oktober 1955 konnte Poujade 2,5 Mill. Stimmen (= 9,2 % = 52 Sitze) in der Nationalversammlung erringen. Danach verringerte sich der politische Einfluß der Poujadebewegung, denn die Debatten zeigten, daß das Steuerwesen auf nationaler Ebene komplexer ist als man es sich in St. Céré vorgestellt hatte.[3]

Die Bemühungen der Finanzverwaltung, der Bevölkerung schriftliches Material als Hilfsmittel zur Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten zur Verfügung zu stellen, sind im Vergleich mit der Öffentlichkeitsarbeit in der BRD beachtlich.[4] An dieser Stelle ist die Gründung der "Centres des Renseignement Fiscaux" zu erwähnen. Die Finanzverwaltung hatte insbesondere nach den Erfahrungen der Poujadebewegung eingesehen,

1) Vgl. Pirnat, K., Dämon Steuer, Wien und München 1956,S. 2o9
2) Vgl. Hoffmann, S. Le mouvement Poujade, Paris 1956
3) Vgl. Rivoli, J., Vive l'impôt, Paris, S. 17
4) Vgl. Gilardi, J., De la Simplification des Rapports entre les Contribuables et les Administrations Financières, Paris 1964

daß es zu einer Beratung durch den jeweiligen Veranlagungsbeamten aufgrund von Vorurteilen seitens der Steuerzahler und der nicht immer psychologisch geschickten Taktik seitens der Finanzbeamten nicht kommen würde. Aus diesem Grunde beschloß man, Beratungszentren aus der Finanzverwaltung auszugliedern, um ihnen eine möglichst unabhängig erscheinende Stellung einzuräumen.

bb) Großbritannien

Die britische Finanzverwaltung hat es vermieden, durch eine übertriebene Steuerkontrolle die Beziehungen zu den Steuerpflichtigen unnötig zu belasten und verläßt sich in der Regel auf ihre freiwillige Mitarbeit.[1] In Großbritannien gibt es keine Betriebsprüfung in dem Sinne, daß Betriebsprüfer in regelmäßigen Abständen die Betriebe prüfen. Zur Kontrolle der Betriebe benutzt die Finanzverwaltung in der Regel die Prüfungsberichte, die von den Accountant jährlich aufgrund der Bestimmungen der Company Act eingereicht werden müssen.[2]

Den Selbständigen werden bei der Ermittlung ihres Einkommens nur wenige Pflichten auferlegt, denen sie außerdem grundsätzlich erst nach Aufforderung durch das Finanzamt nachkommen müssen. Hat ein Steuerpflichtiger eine unzureichende Steuererklärung abgegeben, so kann der Inspector of Taxes Abschriften von allen steuerlichen Dokumenten verlangen, oder wenn der Selbständige mit einem "Accountant" zusammenarbeitet, von diesem die Richtigkeit der Steuererklärung bestätigen lassen. Die große Mehrheit der Gewerbetreibenden verläßt sich darauf, daß die Accountant die Buchführungsunterlagen vorbereiten und sich mit dem Inspector of Taxes über die Steuer-

---

1) Vgl. Flick, H., Der Rechtsschutz im britischen Steuerrecht. In: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, hrsg. von G. Felix, Düsseldorf 1960, S. 380

2) Der Accountant ist mit dem deutschen Wirtschaftsprüfer vergleichbar. Steuerberater bzw. Steuerbevollmächtigten der seine Klienten ausschließlich in steuerlichen Angelegenheiten berät, kennt man in England nicht.

schuld einigen.[1] Mit dem Verzicht auf die regelmäßige Überprüfung begibt sich die Finanzverwaltung eines in Deutschland für unentbehrlich gehaltenen Kontrollinstruments.

Von verschiedenen Seiten wird der Finanzverwaltung jedoch übertriebene Zurückhaltung bei steuerlichen Kontrollmaßnahmen vorgeworfen, so z.B. von der Royal Commission[2], die die Ansicht vertritt, daß die Finanzverwaltung in der Absicht den Steuerpflichtigen von jeder vermeidbaren Belastung in Form von steuerlichen Betriebsprüfungen, Buchführungsvorschriften usw. zu schützen, das Verständnis der Öffentlichkeit für derartige Maßnahmen unterschätzt.

Mit diesen Hinweisen auf die begrenzte Informationsmöglichkeiten der britischen Finanzverwaltung soll nicht der Eindruck erweckt werden, als könne der Steuerpflichtige ein beliebiges Einkommen deklarieren, das die Steuerverwaltung kritiklos anerkennt. Bereits Grabower[3] hat darauf hingewiesen, die von ihm angeführten Beispiele mit umfangreichen Rückfragen durch die Steuerverwaltung bei den Accountants mache deutlich, daß die Finanzverwaltung von ihrem Prüfungsrecht durchaus Gebrauch mache.

Liegt der erklärte Gewinn weit unter dem vergleichbarer Betriebe, kann der Inspector of Taxes zum Hilfsmittel der Schätzung greifen.[4] Neben der Schätzungsgefahr, die umfangreichen Steuerhinterziehungen entgegenwirkt, wird in Großbritannien der Steuerbetrug durch die Institution der "Accountants" eingedämmt. Die Accountants erfüllen teil-

---

1) Hames, J.H., The Accountant, The Taxpayer, and the Revenue, 3.Aufl., St. Albans, (Herfordshire) 1965, S. 2o ff.; Johnston, A., The Inland Revenue, London 1965, S. 45 ff.
2) Vgl. Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, London 1955, S. 319
3) Vgl. Grabower, R., Beiträge zu den Beziehungen zwischen Steuerverwaltung und Accountants in Großbrittanien, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1928, S. 73
4) Vgl. Huggest, W.G., Revenue Powers of Obstaining Information, The Accountant's Jounal 1957, S. 123

weise die Funktion der fehlenden steuerlichen Betriebsprüfung, weil sie nicht, wie etwa der deutsche Steuerberater, ausschließlich die Interessen ihres Klienten vertreten, sondern eher eine Mittelstellung zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen einnehmen. Entdeckt der Accountant während der Beurteilung der steuerlichen Angelegenheiten seines Auftraggebers, daß dieser gegen die Steuergesetze verstoßen hat, ist er zwar noch nicht verpflichtet, das Finanzamt in Kenntnis zu setzen, muß jedoch das Vertragsverhältnis lösen, wenn der Steuerpflichtige nicht selbst das Finanzamt informiert. Stellt der Accountant dagegen fest, daß der Steuerpflichtige bereits falsche Unterlagen beim "Inspector of Taxes" eingereicht hat, so ist er verpflichtet, mit diesem Kontakt aufzunehmen, braucht ihm jedoch keine genauen Angaben über die entdeckten Unregelmäßigkeiten zu liefern.[1] Ein Ehrenkodex, dessen Einhaltung durch die Disziplinarausschüsse gewährleistet ist, gibt der Finanzverwaltung Vertrauen in die Zuverlässigkeit des Berufsstandes.

Das englische Veranlagungsverfahren ist ohne die Beratungstätigkeit der Accountants nur schwer denkbar, denn ohne die Absicherung durch den Accountant wären einmal die Steuerpflichtigen sicherlich nicht bereit gewesen, der Verwaltung den Ermessensspielraum zu gewähren, über den diese heute verfügt, zum anderen würde sich die Finanzverwaltung nicht so sehr auf freiwillige Mitarbeit der Steuerpflichtigen verlassen, wenn sie nicht der Unterstützung der Accountants sicher wäre.

Die gesamte Veranlagung und die Betriebsprüfung werden durch die Zusammenarbeit zwischen Finanzverwaltung und Steuerberater und Steuerpflichtigen so versachlicht, daß es zu einer direkten Frontstellung nur in seltenen Fällen kommt. Aber auch außerhalb der unmittelbaren Veranlagungsverfahren ist die Funktion der Accountant, wie etwa beim Rechtsinstitut des "pecuniery settlement" in Form eines außergerichtlichen Vergleichs zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigen von großer Bedeutung.

---

1) Vgl. Hames, J.H., The Accountant, the Taxpayer, and the Revenue, 3. Aufl., St. Albans (Herfordshire) 1965, S. 11

cc Italien

Da in der italienischen Finanzverwaltung verschiedene Steuerarten jeweils unter die Kompetenz unabhängiger Finanzämter fallen, zeichnet sich die Finanzverwaltung durch eine große Zersplitterung aus.[1] Hinsichtlich des besseren Informationsflusses hat man große Hoffnungen auf die Ausstattung sämtlicher Ämter mit elektronischer Datenverarbeitung.

Ein großer Anteil der direkt veranlagten Steuern wird nicht von der Finanzverwaltung, sondern von Dritten eingezogen. Es handelt sich dabei entweder um Instituionen privater Natur wie Sparkassen oder um einzelne Privatpersonen, die die Steuerpacht für begrenzte Regionen auf öffentlichen Auktionen für lo Jahre meistbietend ersteiergem können. Als Entgelt erhalten die rd. 4.ooo Steuereinnahmestellen einen Anteil am Steueraufkommen zugesprochen, der in der Regel unter 7 % liegt, in Ausnahmefällen aber sogar lo % erreicht, wenn in ihrem Bereich der Zahlungsverzug besonders groß ist.[2]

Die Publizität steuertechnischer Fragen ist zur Zeit der Abgabe der Steuererklärung (31.März) sehr groß. Eine Vielzahl von Tageszeitungen gibt der Behandlung steuerlicher Probleme weiten Raum, Konferenzen und Diskussionen - deren Effizienz durch Beteiligung von Dozenten gesteigert wird - werden veranstaltet.

Die Betriebsprüfung wurde erst in den letzten Jahren als Institution im italienischen Steuergesetz verankert und beschränkt sich praktisch nur auf die Kapitalgesellschaften. Betriebsprüfungen mit einer so geringen Frequenz erfüllen kaum ihren fiskalischen Zweck und erreichen wohl auch nicht

1) Vgl. Taxation in Italy. In: World Tax Series, Hrsg. Harvard Law School, Chicago 1964
2) Diese Gebiete liegen alle im Süden Italiens und bestätigen das klassische "Nord-Süd-Gefälle" bei der Steuermetalität. Vgl. Spitaler, A., Das Problem der internationalen Vergleichbarkeit der Steuermoral, StbJB 1955/56, S. 71 f.

die steuerpsychologisch wichtige Wirkung, daß wenigstens "vorsichtshalber" ordnungsmäßige Einkommensteuererklärungen abgegeben werden.

Im Jahre 1964 wurden von der Finanzverwaltung sog. Musterveranlagungen durchgeführt, mit denen jeweils eine gründliche Betriebsprüfung verbunden war, mit dem Ziel, durch die gewonnenen Ergebnisse Betriebsprüfungen bei anderen Unternehmen "überflüssig" zu machen, indem man deren Einkommensverhältnisse in Zukunft durch die bei der Musterveranlagung gewonnenen Indizes bestimmte. Durch die Musterveranlagungen entfernt sich die Finanzverwaltung jedoch immer mehr von einer individuellen Einkommensbesteuerung.

Das italienische Steuergesetz unterscheidet zwischen zwei Gruppen von Steuerberatern, wobei der Unterschied in dem jeweiligen Umfang der Vertretungsmacht liegt. Zur Gruppe, die eine "echte" Geschäftsvertretung übernehmen können, gehören Verwandte, Rechtsanwälte, Notare, Wirtschaftswissenschaftler und ehemalige Finanzbeamte. Für Steuerberater, die keinen Anspruch auf vollständige Geschäftsvertretung erheben, gibt es keine Zulassungsbeschränkung. Steuerberater dieser Art sind weniger auf die Steuermaterie spezialisiert, als vielmehr auf die Personen, mit denen sie es in den Ämtern zu tun haben.

Wenn langfristig die Prüfungseinrichtungen der EG-Staaten harmonisiert werden sollten, dann wird man auf die unterschiedliche Mentalität Rücksicht nehmen müssen. Jedoch erscheint uns für größere Gesellschaften, insbesonder Unternehmen, die in mehreren EG-Staaten Niederlassungen besitzen, einheitliche Betriebsprüfungsmaßstäbe notwendig, um so wenigstens die Wettbewerbsverzerrungen in diesem Bereich zu verringern.

C Der Personalfaktor im Steuer- und Prüfungswesen

1. Die wachsende Bedeutung des Personalwesens

a) Die Mentalität des Beamtentums

Eine der Ursachen für die steigende Bedeutung der Verwaltung ist in der Mentalität des Beamtentums als Gruppe zu suchen.[1] Die positiven Eigenschaften sind vor allem: Präzision, Stetigkeit, Disziplin, Verläßlichkeit, Aktenkundigkeit, Diskretion, Unterordnung und fachliche Überlegenheit. Heute ist jedoch die Beamtenschaft in ihrem Standesbewußtsein erschüttert und anders zusammengesetzt. Diese Entwicklung hat dazu geführt, daß die negativen Merkmale stärker in den Vordergrund treten, sie reichen von Pedanterie über Perfektionismus und Technokratie bis zur Korruption.

Hinter der Sachlichkeit der Verwaltung verbirgt sich oft ein unverkennbarer Zug zur persönlichen Machtentfaltung. Während das Arbeitsverhältnis in der Wirtschaft immer mehr eine ökonomische Form angenommen hat, vermochte sich das Beamtentum bis heute bestimmte immaterielle Werte zu bewahren. Ausge-

---

1) Vgl. Weber, M., Wirtschaft und Gesellschaft, 4. Aufl., 2. Halbband, Tübingen 1956, S. 55o. Eine eigenständige Bürokratieforschung auf breitester Grundlage hat sich vor allem in den letzten Jahren in den USA entwickelt. Merton, R.K., Reader in Bureaucracy, Glencoe Ill. 1952; Morstein-Marx, F., The Administrative State, An Introduction to Bureaucracy 1957; Blau, P.M., The Dynamics of Bureaucracy, 2. Aufl., Chicago 1967. Der spezielle Zweig der "Administrative Science" versucht eine umfassende Allgemeine Verwaltungslehre durch eine Synthese von Verwaltungswissenschaft und Sozialwissenschaften, vor allem der Betriebswirtschaftslehre aufzubauen. Diesem Zweck dient besonders die von Cornell University in Ithaca, N.Y. herausgegebene Zeitschrift "Administrative Science Quarterly".

stattet mit dem Privileg des Amtsgeheimnisses, mit ihrer besonderen Amtssprache und den Regeln der Amtshilfe versucht sie, ihre Kompetenzen zu erweitern. Eine andere Ursache liegt in ihrer fachlichen Überlegenheit. Jedoch tritt heute oft an die Stelle des vielseitigen Beamten ein "Team" von Spezialisten; das "Parkinsonsche Gesetz"[1], nach dem jeder Beamte die Zahl seiner Untergebenen zu vermehren wünscht, wird dadurch teilweise bestätigt.

Die Ministerialbeamten wirken heute in weitem Umfange an der parlamentarischen Willensbildung mit. Alle Gesetzesvorlagen und -entwürfe, die ein Finanzminister im Bundestag einbringt, wurden im Ministerium ausgearbeitet. Es ist zu verstehen, wenn die Referenten "ihren Entwurf" verteidigen, falls er in den Ausschüssen aus partei- oder wahltaktischen Gründen oder durch Kompromisse entstellt wird.[2]

Ein Übergewicht der Verwaltung ergibt sich ganz von selbst aus der zunehmenden Kompliziertheit der Steuergesetzgebung, die in immer größerem Umfang der Auslegung bedarf, um überhaupt anwendbar zu sein. An die Stelle der bloßen Ausführung der Gesetze tritt der Erlaß von umfangreichen Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen, von Verordnungen, Richtlinien und Bescheiden, die von der eigentlich dem Parlament vorbehaltenen Gesetzgebungskompetenz kaum abzugrenzen sind und worauf dennoch kaum verzichtet werden kann.[3] Ein gutes Anschauungsbeispiel bieten die jährlichen Verwaltungsanordnungen der Finanzverwaltung zu den Einkommensteuerrichtlinien, die ihrerseits die Durchführungsverordnungen und Ausführungsbestimmungen zu den eigentlichen Steuergesetzen

1) Vgl. Parkinson, C.N., Parkinsons Gesetz und andere Untersuchungen über die Verwaltung, Stuttgart 1958

2) Vgl. Dechamps, B., Macht und Arbeit der Ausschüsse, Meisenheim am Glan 1954, S. 71

3) Vgl. Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 67 f.

interpretieren und ergänzen, sowie die der Verwaltung vorbehaltenen Festsetzung der Mindest- und Höchstgrenzen, Nachweispflichten und sonstigen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen.[1]

Oft genug verblaßt das Gesetz gegenüber der Steuertechnik, wenn sich die Praxis der Besteuerung im Rahmen der mehr oder weniger weit gespannten Ermessensvollmachten der Verwaltung abspielt. Die Einführung der steuerlichen Betriebsprüfung der Reichsfinanzverwaltung wurde von dem Staatssekretär Reinhard auch mit der Absicht motiviert, durch "schärferes Durchkämmen" der Steuerpflichtigen zu einer "vollständigen Erfassung der Steuertatbestände" (und dadurch zu einer Aufkommenssteigerung ohne Erhöhung der Steuersätze) zu gelangen.[2]

b) Zur Frage der Besoldung

Die heutige Gehaltsordnung knüpft in der Regel nur an die Tätigkeit und an das Lebens- und Dienstalter an, läßt aber die Leistung außer Betracht. Die dadurch bedingte Unzufriedenheit wirkt sich leistungshemmend aus. Da der Beamtenschaft keineswegs die Eigenschaft der Produktivität abgesprochen werden kann, die in der Verwaltung vielleicht als eine Art "Umwegproduktivität" zu definieren wäre, muß die Beamtenbesoldung dem Wettbewerb mit privaten Arbeitgebern auf dem Arbeitsmarkt Rechnung tragen.

---

1) Ein gutes Beispiel dafür bietet die sog. Investitionssteuer, d.h. die Nichtanrechnung der Vorsteuer auf Teile der Alt- und Lagerinvestitionen im Rahmen der Mehrwertsteuer, die durch einfache Auslegungsanweisung der Ministerialbürokratie in Milliardenhöhe "entschärft" wurde. Vgl. die Zeit Nr. 1o vom 6.3.197o

2) Vgl. Schmölders, G., Steuerpolitik und Wirtschaftsverfassung FA (NF) Bd. 7, 194o, S. 2o6 ff.

Abwanderung von voll ausgebildeten und geprüften Steuerbeamten (ohne Bayern)[1]

Gesamtübersicht

1948 bis 1955 jährlich rd. 1oo	= 829
1956 bis 1959 jährlich rd. 3oo	= 1.233
196o und 1961 jährlich rd. 4oo	= 8o3
1962 und 1963 jährlich rd. 5oo	= 1.o14
1964	= 566
1965	= 675
1966	= 697
1967	= 657
1968	= 738
1969	= 863
1948 bis 1969 insgesamt	= 8.o75

Teilübersicht

Oberfinanzdirektion Land	1967	1968	1969
Freiburg	23	24	31
Karlsruhe	16	2o	21
Stuttgart	5o	49	91
(1) Baden-Württemberg	89	93	143
(2) Berlin	84	83	59
(3) Bremen	26	22	2o
(4) Hamburg	49	72	91
(5) Hessen	23	45	43
(6) Niedersachsen	99	1o2	146
Düsseldorf	93	112	116
Köln	45	56	52
Westfalen	57	72	87
(7) Nordrhein-Westfalen	195	24o	255
(8) Rheinland-Pfalz	34	37	44
(9) Saarland	16	7	12
(1o) Schleswig-Holstein	42	37	5o
Insgesamt	657	738	863

1) Vgl. DStB 197o, S. 65

Für die Besoldungspolitik ergibt sich daraus, daß die Verwaltung hinsichtlich der Bezahlung der Beamten, Angestellten und Arbeiter dem Zwang zu einer Anpassung an die "Preisbildung auf dem Arbeitsmarkt" unterliegt, wie die Beamtengehälter ihrerseits "Signalwirkungen" auf die Entlohnung ähnlicher Dienstleistungen im privaten Bereich ausüben können.

Das Leistungsniveau und die moralische Integrität der Beamten sind keineswegs unabhängig von der Höhe der Bezahlung. Bezahlt die Verwaltung relativ schlecht, so wird es ihr schwerfallen, den erforderlichen Beamtennachwuchs zu erhalten. Bei einem zu starken Gefälle wird eine Abwanderung der Beamten in die private Wirtschaft einsetzen.[1] Zwar sind die Prüfer, gleichgültig, ob Beamte oder nicht, zur Geheimhaltung verpflichtet, die auf die Verletzung dieses Verbots gesetzten Strafen sind aber nur eine schwache Beruhigung für die Steuerpflichtigen. Ein gelegentlich gewünschtes Berufsverbot ist nach Artikel 12 Abs. 1 GG unzulässig.

Es ist immer wieder diskutiert worden, ob und gegebenenfalls in welcher Form das Berufsbeamtentum noch zeitgemäß ist. Dieses Problem erscheint besonders interessant, wenn unter diesem kritischen Aspekt die Beamtenbesoldung beurteilt wird und sich die Frage stellt, ob im Interesse einer größeren Anziehungskraft der Verwaltung nicht die Leistungskomponente der Besoldung an die Stelle des Alimentationsprinzips treten oder doch wenigstens ein größeres Gewicht erhalten sollte. Die Alimentationstheorie sieht die Besoldung als Unterhalt für die Beamten an, der seine ganze Persönlichkeit und Arbeitskraft dem Staat widmet, die Vorausbezahlung der Bezüge die Nichtvergütung von Überstunden und der Pensionsanspruch

---

1) Vgl. Tabelle S. 183

sind nach Auffassung der Anhänger dieser Theorie[1] ein Zeichen dafür, daß hier kein Leistungsentgelt im wirtschaftlichen Sinne gezahlt wird. Die Leistungstheorie[2] sieht dagegen analog zur Privatwirtschaft in der Beamtenbesoldung ein Entgelt der für den Staat zur Verfügung gestellten Arbeitsleistung. Auch die starre Einfügung des Beamten in eine bestimmte Laufbahn, deren einzelne Stufen weniger mit Hilfe von Leistungskriterien definiert werden, sondern nach Ablauf einer bestimmten Dienstzeit "erklommen" werden, zielt die Kritik. Hemmend für den tüchtigen Beamten sind nicht nur die Zufälligkeiten des Aufstiegs in seiner Laufbahn, sondern auch die in Deutschland strenge Trennung der einzelnen Laufbahnen voneinander, denn der leistungsgerechte reibungslose Aufstieg in die nächsthöhere Laufbahn ist die seltene Ausnahme geblieben.

So setzt der Übergang vom "einfachen" (bis zum Hauptsekretär) zum "gehobenen" Dienst (vom Inspektor bis zum Amtmann) die Ablegung einer Verwaltungsprüfung voraus, und der Übergang von dort in den "höheren" Dienst ist auch für bewährte Beamte selten und endet dann auch regelmäßig in der Anfangsstellung des "höheren" Dienstes.

In den Haushaltsplänen erscheint der gesamte Personaletat unter den fortlaufenden Ausgaben jeweils als Gesamtsumme. Der gesondert aufgeführte Stellenplan gliedert die Personalausgaben weiter auf; er nennt vor allem die Zahl der Beamten in den einzelnen Besoldungsgruppen. Hieraus läßt sich der sog. Stellenkegel ableiten, d.h. das zahlenmäßige Verhältnis der im Stellenplan ausgewiesenen Eingangs- zu den Beförderungsstufen der einzelnen Laufbahnen. Dieser Stellen-

---

1) Vgl. Spitaler, A., Besoldungswesen und Besoldungspolitik in der BRD und in einigen anderen Ländern, HdF, 2. Aufl., 2. Bd., a.a.O., S. 83 ff.; Müller, J.H., Art. Dienst, öffentlicher III, Besoldung im öffentlichen Dienst, HdSW, Bd. 2, S. 6o4

2) Vgl. Servais, J.L., Die Besoldung in der öffentlichen Finanzwirtschaft, HdF, 2. Aufl., 2. Bd., S. 49

kegel zeigt nicht nur die Aufstiegsmöglichkeiten und -chancen, sondern auch die Besoldungspolitik kann hier einsetzen: anstelle einer allgemeinen Anhebung der Besoldung, durchgehend mit gleichem, progressivem oder degressivem Satz, kann der Staat eine Besserstellung seiner Bediensteten auch dadurch herbeiführen, daß der Stellenkegel zugunsten des Personals verändert wird. Das hat u.a. auch einen nicht zu unterschätzenden psychologischen Vorteil: die Öffentlichkeit nimmt solche Veränderungen kaum zur Kenntnis und die Beförderungen selbst schließen neben der materiellen Besserstellung auch einen immateriellen Vorteil ein: Sozialprestige und Anerkennung der Leistung durch den Dienstherrn. Durch die Vergrößerung der Aufstiegschancen regt die Verbreiterung des Stellenkegels auch die Nachfrage nach Stellen der öffentlichen Hand am Arbeitsmarkt sowohl in quantitativer als auch in qualitativer Hinsicht an.

Während für die Beamten feste Laufbahnen vorgezeichnet sind, an die bestimmte Bedingungen geknüpft werden, ist die Verwaltung bei der Einstellung von Angestellten und Arbeitern sehr viel freier und damit auch flexibler; die Arbeitsverhältnisse unterliegen hier in der Regel den gleichen Rechtsgrundsätzen wie die der privaten Wirtschaft. Anstelle die vom Dienstherrn nach dem Alimentationsprinzip zu fixierende Besoldung tritt der zwischen den Sozialpartnern Öffentliche Hand und Gewerkschaft vereinbarte Tarifvertrag.

Die Unterschiede zwischen Beamten und Angestellten einerseits und Arbeitern andererseits sind in den letzten Jahrzehnten durch die Gewerkschaften immer mehr verwischt worden; vom Disziplinarrecht abgesehen sind sowohl im Kündigungsschutz als auch in der Altersversorgung und Fürsorge des Staates für seine Angestellten und Arbeiter eine schon sehr weitgehende Angleichung an die Regelungen des Beamtenrechts erfolgt.

c) Die Personalstruktur der Verwaltung

Mindestens ebenso wichtig für die Praktikabilität der Besteuerung wie die Einstellung der Bürger zum Staat ist die Personalstruktur der Finanzverwaltung. Man spricht heute schon häufig von der Produktivität von "Investment in human capital", denkt dabei aber nur an Bildungsausgaben. Die Aufwendungen für die fachliche Aus- und Fortbildung von Finanzbeamten gehört auch in die Kategorie von produktiven Investitionen. Je effizienter die Arbeit der Steuerbeamten ist, um so niedriger können ceteris paribus die Steuersätze sein, und um so gerechter wird die Anwendung der Steuergesetze erfolgen, was wiederum Rückwirkungen auf die Steuermentalität der Steuerpflichtigen hat. Das manche Beamte heute im "Kampf" mit den Steuerexperten der Großunternehmen intellektuell die schwächeren sind, führt nicht nur dazu, daß auf der einen Seite auch etwas außerhalb der Legalität gelegene Möglichkeiten der Steuereinsparung genutzt werden, sondern kann auch zur Folge haben, daß auf der anderen Seite aus Ressentiments heraus allzu "kleinlich" verfahren wird.

Aber selbst eine mit einer ausreichenden Zahl qualifizierter Mitarbeiter ausgestattete Finanzverwaltung wird an die Grenzen der Praktikabilität stoßen, sofern diese sich mit übermäßig komplizierten Gesetzesbestimmungen beschäftigen müssen. Atkinson[1] hat diese Frage untersucht und überzeugend nachgewiesen, wie durch Komplikationen der angedeuteten Art die Energie von Steuerpflichtigen und Steuerbeamten von wichtigen auf unwichtige Dinge umgelenkt wird, wobei natürlich von besonderer Bedeutung ist, daß auf diese Weise zugleich die Möglichkeit zu eingehenden Kontrollen der wirklich "lohnenden" Fälle eingeschränkt wird.

---

1) Vgl. Atkinson, J.W., An Introduction to Motivation, New York 1964, S. 47.

Bisher wurden höhere Beamtenstellen fast ausschließlich mit Juristen besetzt (sog. Jurstenmonopol). Im Zeitalter des Interventionsstaates[1] ist diese Personalpolitik anachronistisch geworden. Die Verwaltung müßte je nach Bedarf Spezialisten einstellen und ihnen die Konkurrenz von Führungspositionen überlassen, wobei die Juristen ihr am Arbeitsplatz erworbenes Verwaltungskönnen unter Beweis zu stellen hätten, um sich gegen Wirtschaftswissenschaftler durchzusetzen.

Einstweilen ist dieser Platz des breit orientierten Verwaltungsbeamten in deutschen und in vielen europäischen Verwaltungen durch den Juristen besetzt. Diese Lösung ist nur historisch erklärbar, denn jeder Staat muß sich zunächst eine Rechtsordnung geben, deren fachmännische Handhabung Juristen obliegt. Eine Einarbeitung in den Denkstil anderer Wissenschaften ist für den Juristen kaum möglich, da seine Entscheidungsprämissen und seine Technik der Fallbearbeitung ihm den Zugang eher "verbauen" als "erschließen". Die Grundlagen wirtschaftlicher Planung und die statistischen Methoden der Informationsgewinnung und -verdichtung beruhen auf andersartigen Grundorientierungen, die im Rahmen der juristischen Entscheidungsbegründungen in der Regel nicht dargestellt werden können. In dem Maße wie alle diese Faktoren in der Verwaltung herangezogen und genutzt werden müssen, verliert die Führungsanspruch des Juristen seine traditionelle Selbstverständlichkeit.
Die Anstrengungen der Wirtschaft für die Fortbildung ihres Personals sollten auch für die Verwaltung richtungsweisend sein. Die Bemühungen zur Weiterbildung des Personals haben dementsprechend auch betriebs- und volkswirtschaftlichen, soziologischen und kulturellen Gesichtspunkten Rechnung zu tragen, je nachdem, ob das Fortbildungsziel allgemeiner Natur oder auf einen bestimmten Verwaltungsgegenstand ausgerichtet ist. Eine gewisse Garantie für die Qualifikation seiner Bediensteten kann sich der Staat mit Hilfe eines Prü-

---

1) Vgl. Neumark, F., Wirtschafts- und Finanzprobleme des Investitionsstaates, Tübingen 1961

bieten diese Verwaltungsprüfungen, die Möglichkeit, das Interesse am öffentlichen Dienst zu fordern und die eigene Initiative zur Weiterbildung anzuregen.

2. Die Ausbildung für eine Tätigkeit im Steuer- und Prüfungswesen

a) Der Ausbildungsstand

aa) Die Ausbildung der Betriebsprüfer

Einzelne Steuergesetze enthielten auch vor der großen Finanzreform im Jahre 1919 Bestimmungen über die steuerlichen Nachprüfungen der Geschäftsbücher. Derartige Vorschriften erhalten jedoch erst dann einen praktischen Wert, wenn die Möglichkeit der Ausführung gesichert ist. Die Nachprüfung der Geschäftsbücher scheiterte an der völligen Unkenntnis der Steuerbeamten in der Revisionstechnik. Jährlich wurden viele Millionen dem Fiskus entzogen, weil die Beamten nicht in der Lage waren, eine kaufmännische Bilanz zu lesen und zu beurteilen. Daß es sich hierbei keineswegs um Einzelbeobachtungen handelt, können wir einem Leserbrief zu einem Aufsatz von Schmalenbach entnehmen. "Kenntnis der kaufmännischen Buchführung ist etwas, was heutzutage eigentlich von jedem Gebildeten verlangt werden müßte, ... Es ist kaum zu verstehen, daß für die Ausbildung der Beamten in Deutschland auf diesem wirtschaftlich so wichtigen Gebiet gar so wenig geschieht".[1]

Schon vor der Einrichtung der Betriebsprüfung hat der damalige Finanzminister Erzberger eine Gruppe von Hochschullehrern nach Weimar berufen, um über Ausbildungsfragen mit ihnen zu

---

1) Schmalenbach, E., Die Bilanz im Lichte der Veranlagungsbehörden, ZfhF 1915/16, S. 193, 321. Leserbrief von Buck, Vorsitzender der Veranlagungskommission Düsseldorf, S. 322

beraten[1]. Für die Entwicklung der steuerlichen Betriebsprüfung war es von großer Bedeutung, daß die Konferenz die Notwendigkeit der Ausbildung der Steuerbeamten in Buchführung und Bilanz anerkannt hat. Notwendig wäre weiterhin eine Ausbildung in den Fachbereichen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und des Revisions- und Treuhandwesens.

Als die Reichsfinanzverwaltung mit der Einrichtung der steuerlichen Betriebsprüfung begann, stand sie vor der schwierigen Aufgabe, geeignete Mitarbeiter für diese bisher in der Steuerverwaltung unbekannte Tätigkeit zu gewinnen.[2] Man konnte nicht warten, bis man die erforderliche Anzahl der Beamten ausgebildet hatte, zumal eine nur theoretische Ausbildung bereits buchführungskundiger Beamten nicht genügt hätte, um den zahlreichen "Steuerschlichen" auf die Spur zu kommen. Die Einstellung von Privatpersonen hatte jedoch neben den Vorteilen, die sich aus der Verbindung kaufmännischer, revisionstechnischer und steuerlicher Erfahrungen anboten, zahlreiche interne Schwierigkeiten zur Folge, die sich aus der unterschiedlichen Vorbildung ergaben.

---

1) Vgl. Waldecker, M., Vorschläge zur künftigen Ausbildung der Reichssteuerbeamten, Berlin 1920; Aufermann, E., Der Buch- und Betriebsprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung. In: Grundriß der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 10, 2 Aufl., Leipzig 1930, S. 243

2) Vgl. Lange, E., a.a.O., S. 100; Grabower, R., Steuerwirtschaftliche Probleme der Gegenwart, a.a.O., S. 121

Mehrere betriebswirtschaftliche Sonderlehrgänge wurden an der Handelshochschule Berlin, den Universitäten Frankfurt und Köln eingerichtet.[1] Neben diesen Veranstaltungen fand eine Anzahl von Branchenlehrgängen auf den Gebieten Brauerei-, Hütten-Maschinen- und Textilindustrie statt.[2] Diese Maßnahmen standen im Zusammenhang mit den Bestrebungen, Fachprüfer für einzelne Branchen heranzubilden. Der Vertiefung der Fachkenntnisse über einzelne Gewerbezweige dienten auch interne Verwaltungsmaßnahmen, zum Beispiel regelmäßige Besprechungen der Fachprüfer. Merkblätter für verschiedene Wirtschaftsgruppen enthielten in der Regel volks-, betriebswirtschaftliche, revisionstechnische und steuerliche Anregungen. Von einem einheitlichen Schema zur Vornahme der Prüfungen wurde aus Gründen der Elastizität abgesehen. Auch der frühere Staatssekretär Reinhard trug, wie Gnam mit Recht feststellt, zum "buchhalterischen Niveau der Finanzverwaltung bei".[3]

Insbesondere durch die Einführung derelektronischen Datenverarbeitung ergibt sich die Frage, welche Konsequenzen für die Ausbildung der Betriebsprüfer entstehen.

Mit der Einführung der EDV können Vorteile für die Betriebsprüfung verbunden sein, das setzt voraus, daß der Prüfer in der Lage ist, sich vor Beginn der eigentlichen Prüfung in die Organisation des Rechnungswesens einzuarbeiten.[4]

---

1) Vgl. Koppe, F., Jahrbuch des Steuerrechts, 8. Jahrgang, Berlin-Wien 1928, S. 646

2) Vgl. Lange, E., a.a.O., S. 1o5

3) Gnam, A., Die Betriebsprüfung, Stuttgart 1955, (III) S. 1

4) Vgl. S. 231 ff.

Eine Prüfung ohne Einbeziehung der EDV ist auch dann nicht angebracht, wenn der gesamte Buchungsstoff vollständig ausgedruckt vorliegt. Im Interesse einer rationellen Durchführung der Prüfungen und der Erzielung eines optimalen Prüfungsergebnisses muß der Prüfer bestrebt sein, sich alle Hilfsmittel zunutze zu machen, die sich für ihn durch die elektronischen Datenverarbeitungsanlagen ergeben.

Die Finanzverwaltung bemüht sich, ihre Prüfer entsprechend diesen Anforderungen auszubilden. Auf Bundesebene werden vom Bundesfinanzministerium EDV-Seminare veranstaltet, an denen die Betriebsprüfer der Landesfinanzverwaltungen teilnehmen können. Der Prüfer muß insbesondere mit den Kontrollmöglichkeiten der Anlage vertraut sein, um beurteilen zu können, ob die Kontrollen, die in einem Programm vorgesehen sind, ausreichend sind und das System von diesem Gesichtspunkt aus als ordnungsmäßig anerkannt werden kann.[1]

Beim Bundesfinanzministerium werden in einem besonderen Ausschuß Stellungnahmen zu einzelnen Verfahren erarbeitet.[2] Außerdem leiten die Finanzverwaltungen Anfragen, die die EDV betreffen und die bei Betriebsprüfungen auftauchenden Probleme diesem Ausschuß zu, damit nach Möglichkeit eine einheitliche Auffassung erarbeitet wird. Das gilt ganz besonders für die Anerkennung dieser Buchungsverfahren im Hinblick auf die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung.

Auf codifizierte Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch entsprechende gesetzliche Änderungen des HGB sollte jedoch weiterhin im Interesse eines elastischeren und den technischen Fortschritt anpassungsfähigen Ausbaus der Buchführungstechniken verzichtet werden; denn die Ordnungsmäßigkeit der

---

1) Vgl. Schröder J., Steuer und Recht, a.a.O., S. 71

2) Vgl. S. 259 ff.

Buchführung ist "nicht etwas Greifbares, ein für alle Male fest Bestimmbares... sondern stets eine Tatfrage, so daß sie nur unter Berücksichtigung der besonderen Verhältnisse des Einzelfalles beurteilt werden kann."[1]

bb) Die Bedeutung des Steuerrechts

Eine Voraussetzung zur Steuerberaterprüfung nach § 5 Steuerberatungsgesetz ist[2], daß der Bewerber ein wirtschaftswissenschaftliches oder rechtswissenschaftliches Hochschulstudium abgeschlossen hat. Das Paradoxe ist jedoch, daß diese Studien eine Ausbildung unmittelbar für die Tätigkeit der Steuerberatung oder ganz allgemein für die Tätigkeit im Steuerwesen nicht vermitteln.[3]

Die auf dem Gebiet des Steuerwesens Tätigen haben ihre wirkliche Ausbildung in der Praxis durch die Beschäftigung mit Steuerfragen erhalten. Die Steuerjuristen klagen über die unzureichenden Kenntnisse der Steuerberater im Verfassungs-, Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht, die Steuerberater ihrerseits sagen den Juristen nur eine "gediegene betriebswirtschaftliche Halbbildung" nach. Bis vor einigen Jahren gab

---

1) Karoli, R., Die formellen Erfordernisse ordnungsmäßiger Buchführung nach Handels- und Steuerrecht, ZfhF 1932, S. 617

2) Vgl. Steuerberatungsgesetz vom 16.8.61, BGBl I, S. 1301

3) Vgl. Tipke, K., Die Situation des Steuerrechts als rechtswissenschaftliche Disziplin, NJW 1967, S. 1885; Tipke, K., über Steuerwesen im ökonomischen Unterricht und Steuerreform, FR 1968, S. 4 ff.; Flume, W., Die Ausbildung für eine Tätigkeit im Steuerwesen, Steuerkongreßreport 1970, S. 277 ff; Rose, G., Steuerberatung und Wissenschaft, StbJb 1969/70, S. 31 ff; Tipke, K., Jurisprudenz und Steuerwesen, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1970/71, S. 102 ff.

es nur einen Lehrstuhl für Steuerrecht an der Universität Köln. Seit 1967 besteht ein weiterer Lehrstuhl innerhalb der wirtschafts- und sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität Erlangen-Nürnberg.[1] Jurastudenten mit dem Ausbildungsziel einer Tätigkeit im Steuerwesen finden daher in den juristischen Fakultäten in der Regel keine Einführung in ihre späteren Aufgaben, weil der steuerrechtliche Lehrstoff üblicherweise von Honorarprofessoren (z.B. Bundesrichter) dargeboten wird, denen die Steuerberatung als vorausschauende Rechtsberatung verhältnismäßig fernliegt.[2]

Eine Ursache dafür ist der große Einfluß der Justiz bei der Aufstellung der Prüfungsordnungen und Ausbildungspläne. Außerdem herrscht die Auffassung, daß das Steuerrecht eine in der Berufspraxis zu erlernende Spezialmaterie sei und sich nicht eigne, das juristische Denkvermögen zu schulen. Man kann z.B. folgende Meinungen hören: Das Steuerrecht enthalte zuviel Quantitatives und zu Bewertendes und eigene sich daher nicht für den Juristen. Das Steuerrecht sei kein richtiges Recht, da es nur darauf ankomme, die richtige Tabelle zu finden und daraus abzulesen.

Bei der Festsetzung der Steuer geht es nach § 1 AO darum, ob für einen Sachverhalt "der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft". Diese Frage beschäftigt in gleicher Weise die Beamten der Finanzverwaltung und die Angehörigen der steuerberatenden Berufe.

Rose[3] unterscheidet für die Steuerberatung zwischen "Steuerrechtsdurchsetzungsberatung" (z.B. Betreuung von Betriebsprüfungen) und der "Steuergestaltungsberatung" (z.B. Mini-

---

1) Einen exakten Überblick über die heutige Anzahl der Lehrstühle für Steuerrecht gibt Tipke, K., Steuerrecht, Köln 1973, S. 3

2) Felix, G., Das wirtschaftliche Studium in Deutschland und die Steuerwissenschaften, DStR 1969, S. 69 ff.

3) Vgl. Rose, G., Steuerverwaltung als Wissenschaft StbJb 1969/7o, S. 36

mierung der Steuerbelastung aus geltendem und erwartendem Steuerrecht). In beiden Fällen handelt es sich um eine rechtliche Beurteilung. Ob z.B. verdeckte Gewinnausschüttung für einen jeweils verwirklichten Sachverhalt zur Entscheidung steht oder ob es darum geht, in der Rechtsgestaltung den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung zu vermeiden, ist für die Tätigkeit des Beurteilenden gleich. Der Steuerpflichtige und sein Vertreter kämpfen gegen die "Steuerpflicht". Der Finanzbeamte sollte sich dagegen jeder "Parteilichkeit" enthalten. Seine Intension sollte vielmehr nur darauf gerichtet sein, daß die Besteuerung dem Gesetz gemäß erfolgt.

In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist es anerkannt, daß es "dem Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht verwehrt ist, seine Rechtsverhältnisse beliebig zu gestalten und insbesondere seine Angelegenheiten in einer für ihn auch steuerlich günstigen und vorteilhaften Weise zu ordnen",[1] und "daß es einem Steuerpflichtigen grundsätzlich freisteht, bei der Gestaltung seiner geschäftlichen Verhältnisse Formen zu wählen, die ihm die Zahlung von Steuern ersparen, selbst wenn die Wahl der Form nur von dem Gedanken beherrscht ist, diese Steuern zu sparen".[2]

Auch hinsichtlich der Problematik des § 6 StAnpG ist die steuerliche Gestaltungsberatung Rechtsberatung. Zutreffender als in dem noch geltenden § 6 StAnpG ist in § 43 des Entwurfs[3] für eine neue Abgabenordnung formuliert worden: "Die Steuerpflicht kann nicht entgegen dem Sinn der Steuergesetze vermieden oder gemindert werden". Der Regierungsentwurf[4] der Abgabenordnung lehnt diesen Vorschlag jedoch ab, mit der Begründung, daß diese Formulierung die Gefahr einer Änderung

---

1) BFH-Urteil vom 2.3.1966, BFH Bd. 86, S. 4oo

2) BFH-Urteil vom 27.6.1968, BFH Bd. 93, S. 65

3) Vgl. Reform der Reichsabgabenordnung, Bericht des Arbeitskreises für die Reform der Reichsabgabenordnung und ihrer Nebengesetze. Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 13, Bonn 197o

4) Vgl. Regierungsentwurf (Abgabenordnung) Begründung zu § 45 AO, BT-Drucksache VI 1982

der Rechtsprechung hervorrufen könnte.

cc) Der Einfluß der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre untersucht systematisch, in welcher Weise die Betriebe in verschiedenen Phasen von den einzelnen Steuern betroffen werden. Als repräsentativ für das Verhältnis von Betriebswirtschaftslehre und Steuerrecht gilt das Lehrbuch von Wöhe[1] "Betriebswirtschaftliche Steuerlehre". Das Steuerrecht ist Grundlage der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und wird ohne juristische Argumentation als Grundlage für wirtschaftliche Überlegungen vermittelt. Wenn auch die Steuerrechtsnormen die Basis für die Untersuchung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bilden, so liegt ihre wesentliche Aufgabe darin, die durch die Steuer in den Betrieben ausgelösten Reaktionen zu registrieren. Auf die betriebswirtschaftliche Ausbildung kann nicht verzichtet werden, wenn die wirtschaftlichen Sachverhalte erfaßt werden sollen, für die zu entscheiden ist, ob sie einen gesetzlichen Steuertatbestand verwirklichen. Der nur betriebswirtschaftlich Ausgebildete könnte allein für die Ermittlung des wirtschaftlichen Sachverhalts des Steuertatbestandes eingesetzt werden. Dennoch ist es m.E. zweckmäßig, auch Nur - Betriebswirtschaftlicher in der Finanzverwaltung einzusetzen.

Die Rahmenprüfungsordnung des Wiss- enschaftlichen Beirats, die eine "Abwählbarkeit" des Faches Rechtswissenschaft in der Diplomprüfung zuläßt, ist in der Öffentlichkeit - m.E. zu unrecht - heftig kritisiert worden.[2]

---

1) Vgl. Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 3. Aufl., München 1972, Bd II (2 Halbbände) 2. Aufl., Berlin und Frankfurt am Main 1965; Wöhe, G., Die Steuern der Unternehmung, 2. Aufl., München 1972.

2) Vgl. Greiffenhagen, H., Rechtswissenschaft als Pflichtfach im wirtschaftswissenschaftlichen Diplom-Examen, WPg 1966, S. 1; Verband Deutscher Diplomkaufleute, zur Neuordnung des betriebswirtschaftlichen Hochschulstudiums, Betriebswirtschaftliche Umschau 1967, S. 115

Rahmenprüfungsordnung für das Studium der Betriebswirtschaftslehre[1]

(1) Allgemeine Betriebswirtschaftslehre
(2) Allgemeine Volkswirtschaftslehre
(3) eine spezielle Betriebswirtschaftslehre
(4) eine spezielle Betriebswirtschaftslehre
(5) ein Wahlfach aus folgendem Angebot:
    (a) wirtschaftlich relevante Teile des Rechts
    (b) Methoden der quantitativen Unternehmensanalyse
    (c) wirtschaftlich relevante Teile der Soziologie

Alle Kandidaten, die im Hinblick auf ihre spätere Tätigkeit die erforderlichen Rechtskenntnisse erwerben wollen, besitzen die Möglichkeit dazu. Wählt der Studierende als spezielle Betriebswirtschaftslehre betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Revisions- und Treuhandwesen und als Wahlfach Recht, so kann sein Studium der Betriebswirtschaft nach der Realisierung der Reformvorhaben wegen der Straffung der Studiengänge erfolgreicher durchgeführt werden als dies bei Fortbestehen der bisherigen Studienordnung der Fall wäre.

dd) Die technologische Komponente

Es ergeben sich insbesondere bei der Bewertung des Anlagevermögens im Ertrags- und Substanzsteuerrecht eine ganze Reihe von technischen Problemen. Technologische Komponenten zeigen sich z.B. auch in: § 6b EStG (Objektbildung), § 6 Abs. 2 EStG (8oo DM-Grenze), den AfA-Tabellen, der Abgrenzung zwischen Betriebsvorrichtungen und Gebäudeanlagen und der Unterscheidung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand. Im Zusammenhang mit Verbrauchsteuern und Zöllen treten ebenfalls sehr

1) Vgl. Wissenschaftsrat, Empfehlungen zur Neuordnung des Studiums an den wissenschaftlichen Hochschulen, o.O., O.J. (1966) S. 21. Entwurf der Rahmenordnung für die Diplomprüfung der Diplom-Betriebswirte, Betriebswirtschaftliche Umschau 1967, S. 332

bedeutsame technologische Begriffe in den Tatbeständen auf, so insbesondere im Bereich der Mineralölsteuer mit den der steuerlichen Überwachung dienenden Vorrichtungen für die Abnahme des Mineralöls. Ebenso wird der Einsatz von elektronischen Datenverarbeitungsanlagen in der Finanzverwaltung und der Steuerberatung nicht ohne Rückwirkung auf die formelle und materielle Gestaltung der Steuergesetze bleiben. Der technologische Sachzwang wird besonders evident bei der Neugestaltung der Kraftfahrzeugsteuer, deren bisherige Ausgestaltung als Hubraumsteuer technisch nicht begründete Zwänge auf die Konstruktion von Kraftfahrzeugen ausübt.[1]

Wirtschaftsingenieure, deren Ausbildung charakterisiert ist durch die Verbindung von technischem Fachwissen und betriebswirtschaftlichen und rechtlichen Kenntnissen - bringen m.E. in hohem Maße die Voraussetzungen mit, die bisher vernachlässigte technische Dimension im Steuerrecht zu analysieren und sie für die Praxis, die steuerliche Betriebsprüfung und auch für die Gestaltung der Gesetze anzuwenden.[2]

b) Reformvorschläge

aa) Innerhalb der Hochschulen

Seit einigen Jahren gehen die Meinungen darüber auseinander, ob das Steuerrecht in die bestehenden Prüfungsordnungen eingebaut werden sollte, ob ein Sonderstudium erforderlich sei oder ob es vor allem darauf ankomme, die Gegensätze zwischen den Rechtswissenschaftlichen und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultäten abzubauen und zu einer Zusammenarbeit zwischen Steuerrecht, Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre und Finanzwissenschaft zu kommen.[3] Es ist daher nicht verwunderlich,

---

1) Weitere technologisch orientierte Tatbestände finden sich im Berlinhilfegesetz, Entwicklungshilfesteuergesetz, Kohlenanpassungsgesetz, sowie im Katalog der Sonderabschreibungen nach § § 51 EStG

2) Vgl. Stickrodt, G., Die Befruchtung des Finanz- und Steuerrechts durch die Technologie, FR 1968, S. 291

3) Vgl. Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd I, a.a.O., S.4o ff.

wenn innerhalb der Vorlesungen zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre Einführungen in die Rechtsordnung gegeben werden. Aber ausreichend sind die betriebswirtschaftlichen Lehrveranstaltungen deshalb nicht, weil die steuerberatend tätigen Betriebswirte später den steuerjuristischen Anforderungen ihres Berufes nicht gewachsen sind.[1]

Erschöpft sich ihre Tätigkeit nicht in Buchführung und Bilanzierung, spüren sie den Mangel in ihrer Ausbildung, und zwar nicht nur bei der Führung von Rechtsbehelfen und Rechtsmitteln, sondern auch bei der Behandlung und Lösung praktischer Fälle und bei der steuerlichen Beurteilung von Vertragsgestaltungen. Als Lösung kommen drei Modelle in Betracht:

(1) Alternative Studienmodelle innerhalb der Rechtswissenschaften
(2) Alternative Studienmodelle innerhalb der Wirtschaftswissenschaften
(3) Interdisziplinäre Zusammenarbeit.

Bei den Modellen (1) und (2) könnte nach einer Zwischenprüfung im 4. Semester die Wahl zwischen einer mehr den Bedürfnissen der Justiz, der Finanzverwaltung und der Wirtschaft entsprechenden Wahlfachgruppe ermöglicht werden. Buchführung und Bilanzkenntnisse sollten allerdings nicht nur von Betriebswirten, sondern von allen Juristen in den ersten Semestern verlangt werden.

Die dritte Möglichkeit wäre, eine über die Fakultätsgrenze hinausgehende Fächerkombination zwischen Steuerrecht, Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre und Finanzwissenschaft.[2] Diese Auflösung in Fachgruppen will nicht nur den optimalen beruflichen Erfolg sichern, sondern vor allem auch bewirken, daß der Blick in die Nachbarwissenschaften erweitert wird. Das

---

1) Vgl. Felix, G., Das wirtschaftswissenschaftliche Studium in Deutschland und die Steuerwissenschaften, DStR 1969, S. 69 ff.

2) Vgl. Rose, G., Steuerberatung als Wissenschaft, StbJb 1969/7o, S. 54

Ziel ist also nicht die fachlich verengte Berufsausbildung, sondern es geht darum, das Verständnis für Zusammenhänge und Querverbindungen innerhalb der Fachgruppen zu wecken. Heute gibt es in der Finanzverwaltung noch das Juristenmonopol, während die Steuerberater vorwiegend Wirtschaftswissenschaftler sind[1]. Es besteht die Gefahr, daß einerseits eine unternehmerfreundliche Gesetzesauslegung gefordert wird. Da spricht die eine Seite von Steuerhinterziehung, Steuergefährdung, Steuerumgehung, die andere von Steuerausweichung, Steuerabwehr und Steuervermeidung. Eine "Bereinigung der Terminologie" ist nicht nur der Harmonisierung wegen anzustreben, sondern vor allem deshalb, weil auch der Blick für das Illegale nicht getrübt werden sollte.

bb) Innerhalb der Fachhochschulen

Im Schrifttum und von der Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten wurde darauf hingewiesen, daß die Hochschulen den Ausbildungsnotstand in den Steuerwissenschaften bisher nicht beheben konnten.[2] Unter diesen Umständen erscheint zur Zeit ein wirtschaftswissenschaftliches Studium an Universitäten optimal, an denen sich gleichzeitig Hochschullehrer der Betriebswirtschaftslehre und Rechtslehre mit den Besteuerungsnormen auseinandersetzen.

Stellt man die Ausbildung der Beamten der Finanzverwaltung auf die unterschiedlichen Laufbahnvorschriften des mittleren, gehobenen und höheren Dienstes ab, so ergibt sich eine Vielfalt

---

1) Vgl. Felix, G., a.a.O., S. 69 ff.

2) Die Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten hat auf Anregung des Bundesministeriums für Wissenschaft und Bildung eine Kommission eingesetzt, die den Inhalt eines Spezial-Studiengangs für das Steuerwesen erarbeiten soll. Mitglieder dieser Kommission sind: Prof. Dr. W. Flume, Steuerbevollmächtigter Th. Gimmy, Ministerialrat R. Kohlrust, Prof. Dr. Schachtschabel, Steuerbevollmächtigter Seckler, Vgl. DStR 1971, S. 516.

der Ausbildungswege, einmal der Beamten nach den drei Kategorien und ferner derer, die in der Wirtschaft oder im freien Beruf auf dem Gebiet der Prüfung und des Steuerwesens tätig sind. Flume schlägt als Ausbildungsstätten für alle auf dem Gebiet des Steuerwesens Tätigen sog. Finanzhochschulen vor. Hier sollen angehende Finanzbeamte und der Nachwuchs der steuerberatenden Berufe gemeinsam ausgebildet werden.

Nach dem Steuerbeamtenausbildungsgesetz berücksichtigt das kombinierte Praxis-Schule-System lediglich die spezifischen Interessen der Finanzverwaltung.[1] Die Ausbildung im gehobenen Dienst umfaßt eine 27-monatige praktische Finanztätigkeit. Hierbei erhalten die Anwärter wöchentlich mindestens 4 Stunden Unterricht, außerdem nehmen sie an einer lehrgangsmäßigen fachwissenschaftlichen Ausbildung, bestehend aus einem dreimonatigen Einführungslehrgang mit 36o Unterrichtsstunden und einem sechsmonatigen Abschlußlehrgang mit 72o Unterrichtsstunden, teil. Für den höheren Dienst ist eine 15-monatige praktische Ausbildung und eine Teilnahme an je einem Einführungs- (135 Stunden), Zwischen- (12o Stunden) und Abschlußlehrgang (12o Stunden), vorgesehen.

Es ist verständlich, daß von seiten der Finanzverwaltung die eigene Zuständigkeit für die Ausbildung der Finanzbeamten nicht gerne preisgegeben wird. Die These, daß nur die Finanzverwaltung eine praxisnahe Ausbildung gewährleistet, ist falsch. Diejenigen, die in der Wirtschaft tätig sein wollen, sind auf die Praxisnähe noch viel mehr angewiesen. Die fiskalische Ausrichtung des Systems kommt in der Vernachlässigung der Wirtschaftswissenschaft zum Ausdruck, und darin

---

1) Vgl. Steuerbeamtenausbildungsgesetz vom 16.5.1961, BGBl 1961 I, S. 6o3, 8oo; Ausbildungs- und Prüfungsordnung für die Steuerbeamten vom 3o.4.1962, BGBl I. S. 245; Kohlrust-Heilmann, Die Beamtenausbildung in der Steuerverwaltung, Berlin und Frankfurt a.M. 1968

dürfte die Hauptschwierigkeit einer einheitlichen Ausbildung liegen. Die Sachgebiete, in denen eine Ausbildung notwendig ist, werden im § 11 DVStBerG[1] durch die dort fixierten Prüfungsgebiete voll erfaßt. Mit dem Studium sollte ein Praktikum bei der Finanzverwaltung von dreimal drei Monaten nach dem ersten, dritten und fünften Semester verbunden werden. An die Ausbildung könnte ein praktischer Vorbereitungsdienst in der Betriebsprüfungsstelle angeschlossen werden und nach einer weiteren praktischen Tätigkeit, sei es in der Finanzverwaltung, in der Wirtschaft oder im steuerberatenden Beruf noch ein Examen abgelegt werden, als Voraussetzung für die Aufnahme in den höheren Dienst der Finanzverwaltung oder für die selbständige Tätigkeit der Steuerberatung.

Übersicht: Ausbildungsplan für die Tätigkeit im Steuer- und Prüfungswesen

Ausbildungsvoraussetzung	Wirtschaftsprüfer	Steuerberater	Betriebsprüfer
	Praktische Tätigkeit bis zum Examen		
	Jahre	Jahre	Jahre
(1) Hochschulen			
a) Wirtschaftswissenschaften	4	3	3
b) Rechtswissenschaften	4	3	3
c) Ingenieurwissenschaften	4	3	3
(2) Fachhochschulen	7	5	5
(3) Praxis	1o	8	8

1) Vgl. Verordnung zur Durchführung des Steuerberatungsgesetzes (DVStBerG) vom 1.8.1962, BGBl I, S. 537

Ähnlich wie Flume[1] hat auch der Bund Deutscher Steuerbeamten die Gründung von Hochschulen für Steuerrecht vorgeschlagen, die keine reine Beamtenschulen, sondern Angebotsschulen sein sollen, also von allen, die sich mit dem Steuerrecht befassen wollen, besucht werden können. Der Besuch dieser Steuerhochschulen soll Zugangsvoraussetzung für den gehobenen Dienst sein.

Mit der Forderung des Abiturs als Vorbildungsvoraussetzung plant der Bund Deutscher Steuerbeamten eine Ausbildung, die niveaumäßig über den Vorstellungen liegt, die für den gehobenen Dienst anderer Ressorts bestehen.[2] Die Ausbildung für Angehörige des gehobenen und des höheren Dienstes bei der Finanzverwaltung muß m.E. gleichartig und gleichrangig mit derjenigen sein, die für die in der Wirtschaft und im steuerberatenden Beruf Tätigen vorgesehen ist (wird). Es liegt auf der Hand, daß eine Anhebung der Ausbildung besoldungsmäßige Forderungen nach sich ziehen wird. Die Einheitlichkeit der Laufbahn muß jedoch kein Dogma sein. Die ausgewählte Funktion wird in der Zukunft der Maßstab der besoldungs- und rangmäßigen Einordnung der Beamten sein müssen, eine Reform der bisherigen Laufbahnbestimmungen ist für die Schaffung einer optimalen Personalstruktur unbedingt notwendig.

Im Hinblick auf die allgemeine Entwicklung im Bildungsbereich wäre es naheliegend, Fachhochschulen für Steuerrecht und solche für Wirtschaft und Verwaltung zu gründen, in denen das Steuer- und Finanzwesen einen Fachbereich bilden würde.[2] Die derart vorgebildeten Beamtenanwärter sollten nach Eintritt in die Finanzverwaltung für die Betriebsprüfung noch eine etwa dreijährige berufspraktische Ausbildung erhalten. Nachteil dieses Modells wäre aber die Verlagerung der Ausbildung insbesondere die drohende Praxisferne des Studiums.

---

1) Vgl. DStB 1968, S. 65

2) Vgl. Gimmy, Th., Studium Steuerberatung an Fachhochschulen, DStR 197o, S. 298; Flume, W., Die Ausbildung für eine Tätigkeit im Steuerwesen, Steuerkongreßreport 197o, S. 277

Das letztgenannte Problem könnte jedoch durch die Berufung von Dozenten an diese Fachhochschule so gelöst werden, daß neben ständigen Lehrkräften für die theoretischen Fächer ein ständiger Austausch der Dozenten zwischen den Fachhochschulen und der praktischen Tätigkeit in der Finanzverwaltung erfolgt, wodurch einerseits die Ausbildung hinsichtlich der Praxisnähe gefördert würde, andererseits aber auch die Finanzverwaltung Vorteile haben könnte, indem ihre Mitglieder durch die zeitlich begrenzte Tätigkeit an der Fachhochschule wieder Distanz von ihrer praktischen Tagesarbeit gewinnen würden.

Der Ausbildungsgang über das juristische und wirtschaftswissenschaftliche Studium sollte durch diese Fachhochschulen nicht beseitigt werden. Solange zukünftige Richter, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und der höhere Dienst anderer Verwaltungszweige wissenschaftliche Hochschulen und nicht Fachhochschulen besuchen, wird auch die Finanzverwaltung, wenn sie qualifizierten Nachwuchs für ihre Führungspositionen behalten will, das Studium an wissenschaftlichen Hochschulen als Voraussetzung verlangen müssen.

3. Die Zusammenarbeit der Unternehmung mit der Finanzverwaltung

a) Reaktionsmöglichkeiten des Steuerzahlers auf die Steuerhoheit des Staates

aa) Unternehmensinterne Maßnahmen der Steuerabwehr

In der Finanzwissenschaft wie auch in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird unter Besteuerung jeder zwangsweise Entzug von Geldmitteln durch den Staat verstanden, für den keine spezielle Gegenleistung erfolgt. Der Entzug liquider Mittel wird eine rational handelnde Unternehmensführung dazu veranlassen, die liquiditäts- wie rentabilitätsmindernde Auswirkung einer Besteuerung möglichst gering zu halten. Die auf eine Verringerung bzw. Vermeidung der Steuerzahlung abzielen-

den Maßnahmen werden in der Literatur als Steuerabwehr bezeichnet.[1]

Grundsätzlich lassen sich zwei Teilbereiche der Steuerabwehr unterscheiden, nämlich der unternehmensexterne und der unternehmensinterne Bereich. Externe Maßnahmen zur Steuerabwehr liegen dann vor, wenn Unternehmer (bzw. Unternehmerverbände) in der Öffentlichkeit oder im sogenannten "vorparlamentarischen Raum" gegen bestehende Steuern oder eine bevorstehende Steuereinführung bzw. Steueränderung intervenieren.[2] Gelingt es einer Unternehmung nicht, durch diese Maßnahmen die Steuerbelastung abzuwehren, so ist durch eine interne Steuerabwehr die Möglichkeit gegeben, der Steuer auf legalem Wege auszuweichen, indem die Unternehmensführung den Tatbestand, an den die Steuerpflicht anknüpft, zu vermeiden sucht oder die Bemessungsgrundlage der Steuer verkleinert (Substitutionseffekte).

Der Steuerpflichtige hat zwei Möglichkeiten: Entweder er weicht dem Druck der Staatsgewalt, zahlt die geforderte Steuer oder er versucht, der Steuer auszuweichen, sie zu vermeiden. Wir unterstellen zunächst, daß der Steuerpflichtige ordnungsgemäß zahlt.

Je nach seinem Staatsbewußtsein wird der Zahlende sich zwar vorstellen, daß er nicht umsonst zahlt, aber im Gegensatz zu einer Gebühr[3] oder zu einem Anliegerbeitrag kann er keinen direkten Vorteil erkennen, vielmehr vermindern sich für ihn die wirtschaftlichen Möglichkeiten, die ihm sein Einkommen bisher verschafften. Der einzelne Steuerpflichtige wird sich überlegen, wie er trotz Steuerzahlung das Einkommen auf der gleichen Höhe halten kann. Da das Einkommen eine wichtige Be-

---

1) Vgl. Mann, F.K., Grundformen der Steuerabwehr, Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik 1923, S. 497

2) Vgl. Schmölders, G., Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft, Hamburg 1960, S. 14 f.

3) Zur Abgrenzung der Begriffe vgl. Tipke, K., Steuerrecht, Köln 1973, S. 44

messungsgrundlage ist, kann man versuchen, die Entstehung des Einkommens auf der Einnahmen- und/oder Ausgabenseite zu ändern. Durch Maßnahmen auf der Ausgabenseite (Rationalisierung) wird versucht, dasselbe Ergebnis zu erzielen wie vorher (Steuereinholung). Eine Steuerüberwälzung[1] liegt dann vor, wenn es sich um Maßnahmen der Einkommenseite handelt, um die Frage, ob der Steuerpflichtige durch Erhöhung der Preise die Steuer wieder hereinholen kann.

Wir unterstellen nun, daß der Steuerpflichtige versucht, der Steuer auszuweichen. Hierbei kommt der Steuerpflichtige mit der Finanzverwaltung in Berührung; im ersten Fall war die Finanzverwaltung nicht unmittelbar interessiert, da sie die Steuereinnahmen erhält und sich der Machtkampf in der Wirtschaft selbst vollzieht. Der Steuerpflichtige hat folgende Möglichkeiten:

(1) Steuervermeidung. Trifft der gesetzliche Tatbestand zu, so versucht man diesen Tatbestand durch einen anderen zu ersetzen, der von den einzelnen Steuergesetzen nicht berührt wird. Bei diesem legalen Steuerwiderstand spricht die Finanzwissenschaft von "Signalwirkungen"[2] der Besteuerung, die Steuer wirkt bei dem Steuerpflichtigen als Signal, sich so zu verhalten, daß entweder eine Steuerpflicht überhaupt nicht entsteht oder diese von vornherein möglichst reduziert wird. Heute werden in Deutschland Unternehmungen von Personalgesellschaften in Kapitalgesellschaften umgewandelt und umgekehrt, je nachdem, ob die Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz oder Körperschaftsteuergesetz die größeren Vorteile bietet.[3] Die Steuervermeidung kann

---

1) Vgl. Recktenwald, H.C., Steuerüberwälzungslehre, 2. Aufl., Berlin 1966; von Mering, O., Steuerüberwälzung, HdSW, Bd. 1o, S. 175 ff.; Musgrave, R.A., Finanztheorie, 2. Aufl., Tübingen 1969

2) Vgl. Schmölders, G., Finanzpolitik, 3. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 197o, S. 363

3) Vgl. Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. II, 1. Halbband, a.a.O., S. 155

sachlich (Wahl der steuerlich günstigsten Rechtsform; Ersatz eines besteuerten Produktionsfaktors durch einen nicht besteuerten bzw. in geringerer Höhe besteuerten), regional (Standortwahl) und zeitlich (Variation der Steuertarife, Steuerprogrssionen, Zeitpunkt des An- und Verkaufs von Produktionsmitteln) orientiert sein. Eine andere Möglichkeit der Stuerabwehr, die eine Unternehmensführung mit in ihr Kalkül einzubeziehen hat, könnte in einer Qualitätsvariation der angebotenen Leistungen und oder einer Änderung der unternehmerischen Preispolitik, und zwar sowohl auf dem Beschaffungs- wie auf dem Absatzmarkt bestehen.

(2) Steuerausweichung durch Steuer- und Kapitalflucht.[1] Steuerflucht liegt dann vor, wenn das Steuersubjekt seinen Wohnsitz aus dem Inland verlegt - Kapitalflucht, wenn es zwar im Inland bleibt, aber die Steuertatbestände ins Ausland verlagert.

(3) Steuertäuschung. Eine Ursache für die Zunahme von Steuertäuschungen dürfte darauf zurückzuführen sein, daß die Steuerbemessungsgrundlagen nicht mehr so visibel sind wie früher. Der englische Steuertheoretiker Stamp hat die Gründe für eine Steuertäuschung nüchtern dargelegt. Er spricht davon, daß sie angeregt werde durch eine wahre oder eingebildete Unbilligkeit, die der Staat tatsächlich oder angeblich dem Steuerpflichtigen zugefügt habe (eine Autobahn durchschneidet sein Grundstück), dem Stolz mit dem Staat fertig geworden zu sein (man ist dem geschickt fragenden Betriebsprüfer nicht unterlegen), man zweifelt daran, daß eine Vorschrift des materiellen Rechts auf den eigenen Fall anwendbar sei (auch wenn man sich als Unternehmer schämen würde, diese Ansicht in Wirtschaftskreisen zu vertreten) und schließlich,die anderen betrügen ja auch.

---

1) Vgl. Bühler, O., Prinzipien des internationalen Steuerrechts, München, Berlin 1964; Rädler, A.J., Raupach, A., Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, München, Berlin 1966

2) Vgl. Stamp, J., The Fundamental Principles of Taxation in the light of modern developments, London 1923, S. 8

Es wäre nun interessant, das Ausmaß der Steuertäuschung zu schätzen, dazu fehlen aber Anhaltspunkte.[1] Wenn man dafür auf die Zahl der wegen steuerrechtlicher Verstöße Betroffenen zurückgreifen wollte, so würde das kaum ein Bild der tatsächlichen Lage geben. Es ist auch nicht möglich festzustellen, welche Kreise an der Steuertäuschung beteiligt sind. Die kapitalkräftigsten haben sicherlich die meisten technischen Möglichkeiten; jedoch kennen wir auch den Kleinhandel, der aus der Tageskasse lebt, den Hausbesitzer mit bemerkenswert hohen Reparaturrechnungen, die rührende Erfüllung von Unterhaltspflichten, das schwache Erinnerungsvermögen an Nebenverdienste und schließlich die Geschäfte gehen eben in jedem Steuerjahr außergewöhnlich schlecht.

Ein der Steuergesetzgebung immanentes Prinzip ist der "Zwang". Er muß jedoch nicht zur Anwendung gelangen, vielmehr genügt es, wenn der Einzelne weiß, daß, sofern er seinen Verpflichtungen nicht nachkommt, deren Erfüllung notfalls - mit mehr oder minder harten Strafen - von der Finanzverwaltung erzwungen werden kann. Unabhängig davon ist zu betonen, daß gerade die ertragsreichsten Steuern ohne eine freiwillige Mitwirkung der Steuerpflichtigen nicht praktikabel sind. Inwieweit diese Voraussetzung gegeben ist, wird gern an der Steuerumgehungsrate gemessen, doch hat diese den Nachteil, daß sie sich auf Schätzungen gründen muß, da legale wie illegale Steuerausweichungen sich einer exakten Erfassung entziehen.

Eine planmäßige Untersuchung welche Eigenarten der einzelnen Steuern strafrechtlich relevant sind, gibt es noch nicht.[2] Es wäre zweckmäßig, zunächst einmal eine "Steuerhinterziehungslehre" zu schreiben um festzustellen, wie sich die Vergehen im betrieblichen Bereich und der Gesellschaft auswirken und welche Schwierigkeiten bei der Aufklärung auftreten.

---

1) Vgl. Holtgrewe, K.-G., Der Steuerwiderstand, Berlin 1954; Peres, W., Die Steuerhinterziehung im Spiegel der Rechsprechung, Berlin 1963; Terstegen, W.O.W., Besonderheiten der Steuerstraftaten und des Steuerstrafrechts. In: Bekämpfung der Wirtschaftsdelikte, Wiesbaden 1957, S. 222

2) Vgl. Terstegen, W.O.W., Steuer-Strafrecht einschließlich Verfahrensrecht, Köln 1956, S. 27

(4) Steuerwiderstand. Der Widerstand gegen die Übernahme der Steuerlast kann eine Steigerung erfahren bis zum unmittelbaren Widerstand gegen die mit der Steuerveranlagung und Betriebsprüfung befaßten Beamten. Die Geschichte bietet ernste Beispiele. Lokale Widerstände sind auch unseren Zeiten nicht fremd. Im Jahre 1926 erstürmten die Winzer das Finanzamt in Bernkastel, vernichteten die Steuerakten und erreichten damit die Aufhebung der Reichsweinsteuer.[1] Wir kennen aus den Erlebnissen der Vollziehungsbeamten die pasive Resistenz und sehen in wirtschaftlich schlechten Zeiten die Höhe der Steuerrückstände bedrohlich anwachsen. Die Verhinderung von Versteigerungen durch Boykottdrohung an alle Bietenden oder auch die organisierte Einlegung von Rechtsmitteln kann den Erfolg der Finanzverwaltung hemmen.[2]

In den jahrhundertelangen Auseinandersetzungen um die Besteuerung spiegelt sich die Erfahrung wieder, daß es sowohl für die Besteuerung im allgemeinen als auch für die Höhe jeder einzelnen Steuer eine "bestimmte" obere Grenze gibt, die allerdings je nach Zeitalter und Land verschieden ist. In seinem 1728 erschienen Pamphlet zeigte der englische Satiriker Jonathan Swift am Beispiel der Zölle auf Seide und Wein "daß zweimal zwei in Steuersachen manchmal nicht vier, sondern nur eins ergeben."[3] (Swiftsches Steuereinmaleins). Später wurde diese Erfahrung von Adam Smith auf alle Fälle des Verbraucherrückgangs bei einer zu hohen Besteuerung ausgedehnt.

Dabei spielen auf Seiten der Steuerpflichtigen u.a. die Einstellung zum Staat und die gerade an der Macht befindliche Regierung ebenso eine Rolle wie etwa das Verständnis für die öffentlichen Ausgaben. Nicht nur mehr ökonomische, auch mehr

---

1) Vgl. Schmölders, G., Finanzpolitik, a.a.O., S. 335

2) Vgl. S.179 ff.

3) Lotz, W., Zur Lehre vom Steuereinmaleins, Festschrift für L. Brentano, München und Leipzig 1916, S. 351 ff. Zitat nach Schmölders, G., Finanzpolitik, a.a.O., S. 324

politische Erziehungsarbeit ist notwendig, um die Bereitschaft zur Mitarbeit zu erreichen, ohne die die heutigen Steuern nicht oder doch nur sehr unvollkommen durchsetzbar sind.

bb) Unternehmensexterne Maßnahmen der Steuerabwehr

Die finanzpolitische Einflußnahme der Verbände vollzieht sich auf mehreren Ebenen.[1] Einmal haben die Verbände die Möglichkeit der Veränderung der Gesetze zu "ihren Gunsten" dadurch, daß ihre Vertreter für das Parlament kandidieren. Zum anderen besteht die Möglichkeit einer laufenden Beeinflußung der Entscheidungsprozesse durch ständigen Kontakt zur Verwaltung.[2] In der Bundesrepublik ist die Form des öffentlichen und auch nicht öffentlichen Hearing in den Geschäftsordnungen des Bundestages, des Bundesrates und den Bundesministerien geregelt. Von der Möglichkeit der öffentlichen Anhörung von Interessenvertretern wurde insbesondere bei der Überprüfung der Frage, ob ein "Einheitsberuf" aus Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten zweckmäßig ist, Gebrauch gemacht.[3]

In einer Reihe von Ländern wurden Steuerzahlerorganisationen gegründet.[4] Es handelt sich hier um unpolitische Vereinigungen mit dem Ziel, die öffentliche Meinung in Finanz- und Steuer-

---

1) Vgl. Schmölders, G., Das Selbstbild der Verbände, Verein für Sozialpolitik, NF Bd. 38, Berlin 1965

2) Interessant ist in diesem Zusammenhang, daß beispielsweise der Bundesverband der Deutschen Industrie in den Jahren 1949 - 1958 im Durchschnitt jährlich nicht weniger als 82 % seiner Interpellationen an die Ministerien und Bundesämter, nur 7 % unmittelbar an Bundestag und Bundesrat richtete. Vgl. Hennis, W., Verfassungsordnung und Verbandseinfluß. In: Politische Vierteljahresschrift 1961, S. 25

3) Vgl. Wehler, E., Zur Reform des Steuerberatungswesens, StB 1971, S. 1 ff.

4) Vgl. Muthesius, V., Bund der Steuerzahler, HwStR Bd. I, S. 218 f.

fragen zu vertreten. Besondere Bedeutung hat die schwedische Steuerzahlerbewegung gewonnen, deren Arbeit in erster Linie auf die Gewinnung der öffentlichen Meinung für die Gedanken einer Verwaltungsform und der Sparsamkeit mit öffentlichen Mitteln gerichtet ist. Auch in der BRD hat der "Bund der Steuerzahler" sich durch seine maßvolle Polemik und sachgemäße Kritik große Beachtung erworben.

b) Die Zusammenarbeit des Steuerberaters bzw. der Steuerabteilung mit der Finanzverwaltung

Das heutige Steuerrecht kann unter dem Aspekt der sozialen Marktwirtschaft nicht "einfach" sein, wenn man berücksichtigt, in welchem Umfang mit der Besteuerung sozial-, wirtschafts- und gesellschaftspolitische Ziele erreicht werden sollen, sind Differenzierungen der Steueransprüche nicht zu vermeiden. Hiermit soll nicht das Bemühen einiger Institutionen in Frage gestellt werden, die an einer Vereinfachung der Steuergesetzgebung arbeiten.[1] Wenn nun die Auswirkungen der komplizierten Bestimmungen im Rahmen einer Betriebsprüfung untersucht werden sollen, dann benötigt der Betriebsprüfer einen Gesprächspartner, der in der Lage ist, die steuerlichen Tatbestände erkennbar zu machen, der dadurch in erheblichem Maße die Arbeit der Steuerbeamten erleichtert und in vielen Fällen wie ein "Sieb" wirkt, das den Steuerbeamten die Gewährt dafür bietet, daß die ihnen zur Entscheidung vorgelegten Vorgänge und Unterlagen bereits sachverständig durchgearbeitet worden sind. Die praktische Arbeit der Finanzverwaltung ist nur unter der Voraussetzung denkbar, daß eine Vorbereitung der Steuererklärungen durch Steuerberater erfolgt.[2]

---

1) Vgl. Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht mit besonderer Berücksichtigung textkritischer, rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte, Bericht der Einkommensteuerkommission, Bonn 1964; Gutachten zur Reform der direkten Steuern, Bonn 1967; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Bonn 1971; Vereinfachungen im Einkommensteuerrecht, hrsg. vom Bund der Steuerzahler, Einzeldarstellung Nr. 42

2) Vgl. Zacharias, O.H., Steuer und Steuerberater, StB 1966, S. 81 ff.

Wenn die Steuerbeamten die Unübersichtlichkeit des augenblicklichen Steuerrechts beklagen, so muß man jedoch feststellen, daß die Steuerberater in einer noch schwierigeren Situation sind. Während auf den Finanzämtern neben den Veranlagungsbeamten eine Anzahl von Sonderabteilungen bestehen und sich der einzelne Beamte "Rat" bei den Spezialisten der Oberfinanzdirektion einholen kann, ist der Steuerberater auf sich selbst gestellt.[1] Er soll nicht nur das derzeitige Steuer- und Abgabenrecht beherrschen, sondern auch die Auswirkungen der Vergangenheit berücksichtigen und Prognosen für die Wirtschaftsentwicklung und die Steuergesetzgebung aufstellen, sein Mandant erwartet mehr oder weniger selbstverständlich von ihm, daß er die Entwicklung der Rechtsprechung der obersten Steuergerichte vorausahnt. Weiterhin wird die Arbeit des Steuerberaters durch neue Gesetze, für die weder Richtlinien noch eindeutige Stellungnahmen der Finanzverwaltung bestehen, wie zukünftig bei der Betriebsprüfung zu verfahren ist, erschwert.

Durch die Hinzuziehung eines Steuerberaters werden von der Unternehmensleitung Stabsarbeiten der Unternehmung auf dem Gebiet des Steuerwesens an sachverständige Experten delegiert. Die spezielle Beratung, die dafür notwendig ist, erfordert gleichermaßen Kenntnis der Steuermaterie, als auch betriebswirtschaftliches Verständis. "Steuerberatung ist Rechtsberatung und Wirtschaftsberatung; Rechtsberatung auf einem Spezialgebiet mit häufigen Überschneidungen und Wirtschaftsberatung auf der Grundlage betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse."[2] Arbeitet die Unternehmensleitung mit einem Steuerberater zusammen, so ist es nützlich, daß er in alle Aktionen der Unternehmung bereits im Vorstadium der Planung eingeschaltet wird.

---

1) Vgl. Bühring, D., Steuerberatungsgesetz, Kommentar, Berlin-Frankfurt 1961; Klöckner, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., Handbuch der Steuerberatung, Bonn 1973

2) Hörstmann, F., Der Steuerberater, StB 1965, S. 69; Vgl. auch Eckhardt, W., Die Bedeutung des Steuerberaters in der modernen Wirtschaft, StB 1959, S. 89 ff.

Es ist unzweckmäßig, den Steuerberater erst fallweise heranzuziehen oder bereits getroffene Maßnahmen durch ihn überprüfen zu lassen.

Ein in Steuerfragen unkundiger Unternehmer könnte geneigt sein, denjenigen Steuerberater als besonders tüchtig anzusehen, der kaum Beanstandungen zu verzeichnen hat und der laut Steuerbescheid Rückzahlungen erwirkt. So besteht die Gefahr einer ungünstigen Rückwirkung - wer in Zweifelsfällen am wenigsten wagt, hat auch die geringsten Beanstandungen zu erwarten; wer zu hohe Vorauszahlungen hinnimmt, kann leicht Rückzahlungen bewirken - auf die in dieser Weise Beurteilten. Das bedeutet, daß der Staat in beiden Fällen einen zinslosen Kredit auf Kosten des Unternehmens erhält, nur um den gewünschten Effekt zu erzielen.

Die Beziehungen der Unternehmensleitung zu den Steuern kann man durch folgende vier Punkte charakterisieren:

(1) Die Unternehmensleitung ist für die Erfüllung aller Pflichten verantwortlich, die durch Steuergesetze entstehen. Insbesondere hat sie für die Ordnungsmäßigkeit der Steuererklärungen und für die ordnungsmäßige Steuerentrichtung zu sorgen.[1]

(2) Die Unternehmensleitung ist infolge der Unübersichtlichkeit, der Kompliziertheit und durch den häufigen Wechsel der steuerrechtlichen Vorschriften oft nicht in der Lage, das Steuerrecht zu übersehen. Sie ist daher auf die Mitarbeit von Steuerfachleuten angewiesen, ohne die Qualität

---

1) Vgl. Maaßen, K., Stellung und Aufgaben des Beraters bei der steuerlichen Betriebsprüfung, StB 1962, S. 113; Huss, W., Zur Rechtsstellung der Steuerberater, StB 1963, S. 21. Denecke, J., Die Berücksichtigung der beruflichen Qualifikation in der Honorierung freiberuflicher Dienstleistungen, StB 1964, S. 77; Krause, W., Steuerberatung ist Rechtsberatung, StB 1965, S. 15o ff.

und die Zweckmäßigkeit der einzelnen Vorschläge des Fachmanns sicher beurteilen zu können.[1]

(3) Der Steuerfachmann stellt der Unternehmensleitung häufig Vorschläge zur Diskussion, die oft nicht nur eine große Tragweite auf steuerlichem Gebiet besitzen, sondern viele Bereiche des Unternehmens tangieren.[2] Die Steuervergünstigungen, deren Ausnutzung erwogen wird, setzen Entscheidungen in der Wahl der Rechtsform des Unternehmens, im Einsatz der eigenen und fremden Mittel und in der Wahl des Standorts usw. voraus. Die Unternehmensleitung muß entscheiden, ob und inwieweit im Gesamtbereich des Unternehmens, Maßnahmen tragbar sind, an die Steuerersparungsmöglichkeiten geknüpft sind.

(4) Gerade die unangenehmsten steuerlichen Ereignisse, wie die steuerliche Betriebsprüfung und die Auseinandersetzung mit steuerstrafrechtlichen Verfahren, kommen auf die Unternehmensleitung unmittelbar zu, ohne daß sie in der Lage wäre, sich der Verantwortung zu entziehen.[3]

Flexibler Einsatz, gute Information und Kostengesichtspunkte können als Vorteile eigener Berater angesehen werden, dagegen erscheinen Betriebsblindheit, fehlende Spezialkenntnisse und mangelnde Objektivität als negative Aspekte eigener Kräfte.[4]

---

1) Vgl. Burckhardt, W., Inhalt und Grenzen der Standesrichtlinien, StB 1966, S. 165

2) Vgl. Wöhe, G., Der Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen, Steuerkongreßreport 1966, S. 33

3) Vgl. Lohmeyer, H., Ausgewählte Fragen der Betriebsprüfung im Blickpunkt des Steuerstrafrechts, StB 1966, S. 68; Schindele, W., Die Rechtsstellung des steuerlichen Beraters bei Betriebsprüfungen, StB 1967, S. 41

4) Vgl. Dahl, E., Die Unternehmensberatung, Diss., Köln 1966, S. 120 ff.

Versucht man eine Systematisierung dieser Qualifikationsunterschiede, so zeigen sich hier dieselben ungelösten Probleme wie bei der analytischen Arbeitsbewertung, mit dem Unterschied, daß dort eine größere Anzahl von Vergleichszahlen vorliegt.[1] Das noch ungelöste Zurechnungsproblem dürfte nebem dem besonders langen Planungszeitraum die Hauptursache für die Vernachlässigung der Investitionsrechnung im Dienstleistungssektor gewesen sein.[2] Die formale Struktur der Alternativen läßt sich mit Hilfe des Kapitalwertkriteriums formulieren: Die Alternative mit dem höchsten Kapitalwert ist auszuwählen. Dabei werden folgende Auszahlungs- und Einzahlungsreihen unterstellt:

Interne Beratung

AUSZAHLUNGEN

Ausbildung	Projekt	.....	Altersversorgung

	Erfolgswirkung	

EINZAHLUNGEN

Externe Beratung

AUSZAHLUNGEN

.....	Projekt		.....

	Erfolgswirkung	

EINZAHLUNGEN

... = Zahlungsirrelevant

---

1) Vgl. Wibbe, J., Arbeitsbewertung, Entwicklung, Verfahren und Probleme, 3. Aufl., München 1966; Böhrs, H., Theoretische Grundlagen zur Messung der menschlichen Arbeit und Leistung im Zeitstudienwesen, ZfB 1965, S. 37o ff.; Das Refa-Buch, Bd. 3, Methodische Grundlagen der analytischen Arbeitsbewertung, München 1965

2) Vgl. Domsch, M., Simultane Personal- und Investitionsplanung, Bielefeld 197o, S. 61

Die Kostenrechnung könnte nach den Einsatzzeiten der Berater erfolgen. Dabei ist die richtige Zurechnung von Lern- und Anlaufzeiten als Vorauszahlungen auf die Projektzeiten wichtig. Da man in der Regel nicht ermitteln kann, wie hoch der Erfolg einer Steuerabteilung ist, könnten interne Verrechnungspreise[1] - z.B. das ersparte Honorar für den externen Berater - einen Ersatz für fehlende Marktpreise bilden. Demnach wären die Erfolge um so größer, je teurer externe Berater sind. Ein weiterer Weg besteht in der Grenznutzenmessung, d.h. die Unternehmung schätzt ihren Erfolg einmal unter Einbeziehung der geplanten Beratungsleistung und einmal ohne Ansatz der geplanten Beratungsleistung. Im Zusammenhang mit Streitwertermittlungen kommt eine solche Erfolgsmessung auf dem Gebiet der Steuerberatung häufig vor. Aber in den Fällen, in denen durch die Beratung eine Änderung der Organisationsstruktur eintritt, scheitert eine genaue Investitionsrechnung am Zurechnungsproblem.

Ein kybernetischer Denkansatz faßt die Unternehmung (Verwaltung) als einen Superregelkreis auf, der sich aus mehreren Regelkreisen als Subsystem zusammensetzt.[3] Ein Informationsaustausch dient der Überwachung und Steuerung des Leistungsaustausches in der Unternehmung (Verwaltung) und zwischen der Unternehmung und seiner Umwelt. Eine Teilfunktion, die Steuerabteilung (Betriebsprüfung) ist in der folgenden Abbildung als Subregelkreis dargestellt.

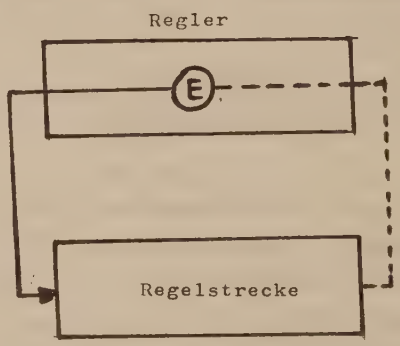
---

1) Vgl. Drumm, H.J., Probleme der Kalkulation und Bestandsbewertung bei Lenkungs- und Verrechnungspreisen, ZfB 1972, S. 471ff.

2) Vgl. Brede, H., Die wirtschaftliche Beurteilung von Verwaltungsentscheidungen in der Unternehmung, Köln und Opladen 1968, S. 78 ff.; Neuman, J., Morgenstern, O., Spieltheorie und wirtschaftliches Verhalten, Würzburg 1961, S. 17 ff.

3) Vgl. Beer, St., Kybernetik und Management, Stuttgart 1967, S. 27 ff.; Blohm, H., Kybernetisches Denken aus betriebswirtschaftlicher und betriebstechnischer Sicht, Rationalisierung 1967, S. 214 ff.; Kramer, R., Information und Kommunikation, Berlin 1965

Modell	Steuerabteilung	Betriebsprüfung
Regler	Steuerexperte	Betriebsprüfer
Regelstrecke	Steuerbilanz	Steuerbilanz
	Soll-Informationen	
FF = Führungsgröße	Minimierung der Steuern	Maximierung der Steuern
T = Stellgröße	Bewertung	Bewertung
	Ist-Informationen	
R = Rückmeldung		Ergebnis
R - F = A = Abweichung		Mehr- oder Minderergebnis
S = Störgröße	Betriebsprüfung	Steuerexperte
E = Entscheidung über T_t (t = 1, ..., n)		mehrere Perioden



Mit Hilfe der Regelkreisbetrachtung können nicht nur Leistungsstörungen, sondern auch die Störungen des Informationsaustausches durch Abweichungsanalysen besser erkannt werden. Hierbei sind objektive Störungen zu unterscheiden und bei den subjetiven Störungen bewußte und unbewußte. Die subjektiv bewußten Störungen (Manipulationen) sind besonders gefährlich, weil sie die Zielerfüllung beeinträchtigen.[1)]

(1) Störungen des Berichtsinhaltes. Die Form des Berichts entspricht nicht den Bedürfnissen des Empfängers, das kann beabsichtigt sein, um ein Eingreifen der Verwaltung zu verhindern, sich selbst aber abzusichern.

(2) Störungen des Berichtsweges; bewußte Umgehung eines vorgesehenen Empfängers.

(3) Störungen des Berichtszeitpunktes. Die Übermittlung von Informationen wird verzögert, um zu verhindern, daß sie bei fälligen Entscheidungen berücksichtigt werden.

c) Spieltheoretisches Modell

Der Steuerpflichtige verfügt nur über unvollständige Informationen über Zeitpunkt und Umfang der Betriebsprüfung und muß daher seine Entscheidungen unter Unsicherheit treffen.[2] Da der Betriebsprüfer als ein rationaler Gegenspieler aufzufassen ist, der bei der Prüfung über mehrere Handlungsalternativen verfügt, läßt sich die Betriebsprüfung mit der Spielsituation - wie sie in der Theorie der strategischen Spiele benutzt wird -

---

1) Vgl. Blohm, H., Die Gestaltung des betrieblichen Berichtswesens als Problem der Leitungsorganisation, Herne-Berlin 197o, S. 13; Wacker, W.H., Betriebswirtschaftliche Informationstheorie, Köln und Opladen 1971, S. 62

2) Vgl. Schneeweiß, H., Entscheidungskriterien bei Risiko, Berlin - Heidelberg - New York 1967, S. 12

identifizieren. Der grundlegende Gedanke, auf dem die Spieltheorie aufbaut, ist die Konfliktsituation. Vereinzelt wird in der Literatur jedoch die Auffassung vertreten, daß Finanzverwaltung und Steuerpflichtige in einer "natürlichen Interessengemeinschaft" stehen.[1] Teilweise wird die Betriebsprüfung auch als kooperatives Verhältnis gesehen,[2] dies würde aber bedeuten, daß der Betriebsprüfer die Funktion eines Steuerberaters übernehmen würde. Mit zunehmendem Steuerdruck lassen sich die Interessen der Finanzverwaltung und der Steuerpflichtigen nicht ohne Interessenkollision vereinen.

Die Betriebsprüfung kann zumindest als Zwei-Personenspiel zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen aufgefaßt werden. Weitere Teilnehmer können der Steuerberater und das Personal des Steuerpflichtigen und einzelne Gesellschafter sein, wobei jeder einzelne wieder andere Interessen vertritt, so daß die Betriebsprüfungtheoretisch als n-Personensummenspiel aufgefaßt werden kann.[3]

Als Spielregeln können im Fall der Betriebsprüfung die Verhandlungstaktiken[4] bei der Schlußbesprechung und die Verwaltungspraxis des Finanzamtes angesehen werden.[5] Diese Regeln

---

1) Vgl. Terstegen, W.O.W., Unlauterer Wettbewerb durch Steuerhinterziehung, Hannover o.J. (1958), S. 11

2) Vgl. Baier, W., Fähnrich, H., Die steuerliche Betriebsprüfung, a.a.O., S. 195

3) Vgl. Loitelsberger, E. Die Buchprüfung als spieltheoretisches Problem, ÖB 1968, S. 137 ff.; Klages, A., Spieltheorie und Wirtschaftsprüfung, Hamburg 1968; Vogelsang, L., Die mathematische Theorie der Spiele, Bonn-Hannover-Hamburg-Kiel-München 1963, S. 58

4) Vgl. Zacharias, O.H., Streitpunkte bei Betriebsprüfungen, StgJB 1963/64, S. 23o

5) Iklé, F.C., Verhandlungen, In: Spieltheorie und Sozialwissenschaften, hersg. von M. Shubik, Hamburg 1965, S. 255 f.; Kottke, K., Bilanzstrategie und Steuertaktik , Herne-Berlin 1966, S. 3o

grenzen das Spiel räumlich und zeitlich ab und auch die Funktionen der Spieler und die Reihenfolge der einzelnen Züge sind damit festgelegt. Der Steuerpflichtige ist bestrebt, die Spieleinsätze - hier die Steuernachzahlungen - möglichst niedrig zu halten, die Finanzverwaltung hat ein Interesse an hohen Steuernachzahlungen. Der Bilanzaufsteller muß sich bei der Auswahl seiner Strategien einmal darüber klar werden, welche Ziele er erreichen will, mit welchen Mitteln dies möglich ist und mit welcher Intensität er von den einzelnen Mitteln Gebrauch machen will.

Der Prüfer hingegen hat ebenfalls die Wahl zwischen mehreren Prüfungsvarianten. Er kann Prüfungsmethoden, Prüfungsverfahren und Auswahlmethoden mit unterschiedlicher Intensität bei den einzelnen Prüffeldern einsetzen. Er wird also versuchen, jene Strategie zu finden, die die meisten Fehler aufdeckt.[1]

Für den Steuerpflichtigen ist die Situation insofern günstig, als er relativ leicht abschätzen kann, in welchem Ausmaß die gelegten Fehler bei einer bestimmten Prüfungsstrategie aufgedeckt werden können. Der Betriebsprüfer hingegen sieht sich vor das schwierige Problem gestellt, einmal die bilanzpolitischen Möglichkeiten des Gegners abzuschätzen und dann die Wirksamkeit seiner Prüfungsmethoden festzusetzen.[2] Er ist also zu einer zweifachen Schätzung gezwungen. Andererseits ist der Prüfer dem Steuerpflichtigen gegenüber aber auch im Vorteil, da er seine Prüfungsstrategie erst wesentlich später auswählen muß. Häufig dürfte aber in der Praxis der Fall anzutreffen sein, daß die Informationen des Prüfers im Zeitpunkt der Entscheidung nicht ausreichen, um daraus Rückschlüsse auf die tatsächliche Strategie des Steuerpflichtigen ziehen zu können. Es handeln somit sowohl Bilanzaufsteller als auch

---

1) Vgl. Loitelsberger, E., Treuhand- und Revisionswesen, a.a.O., S. 9o ff.

2) Vgl. Loitelsberger, E., Die Buchprüfung als spieltheoretisches Problem, a.a.O., S. 159 ff.; Moxter, A., Bilanzierung und unsichere Bewertung, ZfhF 1962, S. 61o; Loepelmann, H.W., Die Gegenprüfung, 2. Aufl., Heidelberg 1963, S. 29

Prüfer bei der Auswahl ihrer Strategie unter unvollkommener Information.

Einerseits geht es dem Steuerpflichtigen darum, die Steuerbelastung möglichst niedrig zu halten, andererseits ist die Finanzverwaltung bestrebt, ihr Steueraufkommen zu maximieren. Da die Veranlagung aber bereits druchgeführt und die entsprechenden Steuern entrichtet sind, ist eigentlich die Steuernachzahlung - das steuerliche Mehrergebnis - als das Kernproblem der steuerlichen Betriebsprüfung anzusehen. Die Steuernachzahlung kann daher bei einer spieltheoretischen Behandlung der Betriebsprüfung als Spieleinsatz aufgefaßt werden.

Die Theorie der Spiele mißt jedoch den Spielbetrag nicht in Geldeinheiten, sondern ganz allgemein nach der Nutzenstiftung.[1] Die Problematik besteht hier darin, daß bei den Steuernachforderungen zwei Gruppen unterschieden werden müssen. Einerseits ist zwischen echten Mehrsteuern, die durch zusätzliche Besteuerungen hervorgerufen werden, und andererseits zwischen Steuervorverlagerungen zu unterscheiden, die lediglich auf Gewinnverschiebungen beruhen.[2] Der Nutzen des Steuerpflichtigen besteht also in diesem Fall im Zins- und Liquiditätsvorteil aus diesem Steuerkredit.

In der Regel schätzen Steuerpflichtige gegenwärtige Steuereinsparungen höher ein als zukünftige, auch auf die Gefahr hin, daß die spätere Steuerbelastung dadurch größer ist.[3] Die

---

1) Vgl. Luce, R.D., Raiffa, H., Games and Decisions, New York-London-Sydney 1966, S. 4 f.

2) Vgl. Thoma, G., Werden Betriebsprüfer nach den von ihnen erzielten Mehrergebnissen befördert, und welchen Aussagewert hat die Betriebsprüfungsstatistik, StbJb 1969/7o, S. 25 ff.; Loepelmann, H.W., Die Gegenprüfung, a.a.O., S. 288; Vogt, F.J., Die steuerliche Betriebsprüfung und ihre Grenzen, 4. Aufl., Köln 1958, S. 19

3) Vgl. Shubik, M., Spieltheorie und die Untersuchung des sozialen Verhaltens. In: Spieltheorie und Sozialwissenschaften, hrsg. v. M. Shubik, Hamburg 1965, S. 72; v. Neumann, J., Morgenstern, O., Spieltheorie und wirtschaftliches Verhalten, 2. Aufl., Würzburg 1967, S. 2o

Nutzensvorstellung des Fiskus orientiert sich am steuerlichen Mehraufkommen der Betriebsprüfung, welche der Steuernachzahlung des Steuerpflichtigen entspricht.

Geht man nun davon aus, daß sich das Interesse an der Betriebsprüfung für den Steuerzahler in der Steuernachzahlung als Verlust und für den Fiskus im entsprechenden steuerlichen Mehrergebnis als Gewinn äußert, so kann die Betriebsprüfung in einem spieltheoretischen Modell als Zwei-Personen-Nullsummenspiel aufgefaßt werden.[1]

In einem ersten Lösungsansatz soll von der Annahme ausgegangen werden, daß bei der Betriebsprüfung eine Konfliktsituation ausschließlich zwischen Steuerzahler und der Finanzverwaltung vorhanden sei. Diese beiden Spieler verhalten sich so, daß ihr Nutzen bei Beendigung der Auseinandersetzung möglichst groß ist.[2]

Gegen die Behandlung der steuerlichen Betriebsprüfung als ein Zwei-Personen-Nullsummenspiel kann eingewendet werden, daß die empirische Situation durch die einschneidenden Prämissen nicht richtig wiedergegeben wird, dennoch geht die Abstraktion nicht so weit, daß der eigentliche Gehalt der Betriebsprüfung verloren ginge. Das Modell des Zwei-Personenspiels erlaubt es nämlich, mit der theoretischen Struktur und den inneren Zusammenhängen der Betriebsprüfung vertraut zu werden.[3] Der Wert des spieltheoretischen Ansatzes ist vor allem darin zu sehen, daß die Konfliktsituation, die der Betriebsprüfung zugrunde liegt, sehr deutlich herausgestellt wird. Darüber hinaus wird durch das spieltheoretische Modell verdeutlicht, daß beide Parteien bei der Auswahl der eigenen Alternative auch immer die Reaktionsmöglichkeiten der Gegenseite berücksichtigen müssen.

---

1) Vgl. Loitelsberger, E., Die Buchprüfung als spieltheoretisches Problem, a.a.O., S. 154 ff.; Klages, A., Spieltheorie und Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 25 ff.

2) Vgl. Vogelsang, R., Die mathematische Theorie der Spiele, a.a.O., S. 64

3) Vgl. Baier, W., Fähnrich, H., Die steuerliche Betriebsprüfung, a.a.O., S. 192 ff.; Schmitt, F.A., Schmitt, F., Die Gefahrenquellen der steuerlichen Betriebsprüfung, Berlin 1957, S.9

Da aber die Vermutung nahe liegt, daß auch die anderen an der Betriebsprüfung beteiligten Personen eigene Interessen vertreten, soll das Modell durch die Einbeziehung der Interessenlage des Betriebsprüfers erweitert werden. Das Koalitionsverhältnis zwischen Finanzverwaltung und Betriebsprüfer ist dadurch charakterisiert, daß der zuerst genannte Spieler ein möglichst hohes Steueraufkommen anstrebt, während letzterer seine beruflichen Aufstiegs- und Erfolgschancen wahren will.[1]

Diese beiden Ziele der Koalitionspartner können nur gemeinsam verwirklicht werden, indem ein möglichst hohes steuerliches Mehrergebnis bei den einzelnen Betriebsprüfungen angestrebt wird. Für den Fiskus bedeuten die Mehrsteuern zusätzliche Einnahmen und für den Betriebsprüferzusätzliche Punkte in seiner Mehrergebnisliste. Daher werden sich beide Spieler unabhängig voneinander der gleichen Strategie bedienen müssen, damit am Ende des Spieles der Nutzen jedes einzelnen Koalitionspartners den optimalen Wert erreicht hat.[2]

Die zunehmende Komplizierung des Steuerrechts hat dazu geführt, daß eine große Anzahl von Steuerpflichtigen Spezialisten mit der Wahrnehmung ihrer steuerlichen Interessen ständig betrauen.[3] Sowohl die Pflichterfüllung gegenüber dem Mandanten, als auch die Honorarchancen und die Aufrechterhaltung des Beratungsauftrages sind am besten dann gewahrt, wenn im Betriebsprüfungsverfahren der Nutzen des Steuerpflichtigen selbst maximiert wurde. Die Koalition zwischen Steuerzahler und Steuerberater verfolgt somit dieselben Ziele, wie es der Steuerpflichtige im bisherigen Modell alleine getan hat.

Schließlich muß noch untersucht werden, ob und inwiefern Mitarbeiter des Rechnungswesens Einfluß auf die Abwicklung der

---

1) Vgl. Thoma, G., Werden Betriebsprüfer..., a.a.O., S. 25 ff.

2) Vgl. Vogelsang, R., Die mathematische Theorie der Spiele, a.a.O., S. 177

3) Vgl. S.216 ff.

Betriebsprüfung haben. Der Arbeitnehmer hat in Erfüllung seiner Treupflicht[2] zum Arbeitgeber zwar alles zu unterlassen, wodurch diesem ein Schaden erwachsen hönnte,[1] aber nicht nur wegen des beiderseitigen Treueverhältnisses wird das Buchhaltungspersonal die Interessen des Unternehmers unterstützen, sondern vor allem wegen der Gefährdung der eigenen beruflichen Interessen. Will jedoch der Unternehmer nicht auf die Instabilität[2] einer ideellen Koalition vertrauen, dann hat er die Möglichkeit, durch die Zahlung von Kompensationen in Form von Erfolgsbeteiligungen oder von höheren Gehältern das Koalitionsverhältnis in ein materielles umzuwandeln.[3]

Das Personal muß jedoch nicht unbedingt finanzielle Interessen vertreten, sondern es sind auch Situationen möglich, in denen die Interessen des Personals der Zielsetzung des Unternehmens entgegenstehen. So kann es vorkommen, daß Mitarbeiter befürchten, daß ihre Unterschlagungen im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung aufgedeckt werden.[4] Dies könnte eventuell vermieden werden, indem der Betriebsprüfer entsprechende Hinweise über die Steuerpolitik des Unternehmens erhält. Der Finanzbeamte sieht dann seine Erwartungen in bezug auf das Mehrergebnis relativ bald erfüllt und prüft in der Folge mit geringer Prüfungsintensität oder bricht die Prüfung sogar ab.

Obwohl in diesem Fall das Buchhaltungspersonal effektiv als selbständiger Spieler auftritt, der seinen eigenen Nutzen maximieren will, wird das allen bisherigen Überlegungen über die Betriebsprüfung zugrunde liegende Vier-Personenspiel nicht verändert. Der Buchhalter hat lediglich die Alternative, sich

---

1) Vgl. Loepelmann, H.W., Die Gegenprüfung, a.a.O., S. 383

2) Vgl. v. Neumann, J., Morgenstern, O., Spieltheorie und wirtschaftliches Verhalten, a.a.O., S. 267 f.

3) Vgl. Loitelsberger, E., Die Buchführung als spieltheoretisches Problem, a.a.O., S. 148

4) Vgl. Loitelsberger, E., Die Buchführung als spieltheoretisches Problem, a.a.O., S. 145

der Koalition Fiskus - Betriebsprüfer - oder der Gegenkoalition, bestehend aus Steuerzahler und Steuerberater, anzuschließen.

Aufgrund des in der Spieltheorie geltenden Dualitätsprinzips gibt die Lösung für den Steuerzahler gleichzeitig auch das optimale Ergebnis für Finanzverwaltung und Betriebsprüfer. Der Unterschied für die beiden Spieler besteht vornehmlich darin, daß die für den spieltheoretischen Ansatz erforderlichen Daten über die Alternativen des Gegenspielers aufgrund der unvollkommenen Information geschätzt werden müssen. Diese Schätzung wird jedoch nicht willkürlich vorgenommen, sondern sie stützt sich auf Erfahrungswerte aus vorangegangenen Prüfungen, auf ähnlich gelagerte Fälle und auf sonstige Informationen. Während der Bilanzaufsteller lediglich das Prüfungsverhalten abschätzen muß, hat auf der anderen Seite der Betriebsprüfer das zweifache Problem zu bewältigen, nämlich einmal die Höhe der Bilanzverkürzung abzuschätzen und dann noch die für die Bilanzpolitik geeigneten Positionen festzustellen.

Die Aufgabe eines spieltheoretischen Lösungsansatzes ist darin zusehen, die Frage nach dem zweckmäßigsten Verhalten zu beantworten. Für die Lösung eines Problems stehen jedoch mehrere Auswahlkriterien zur Verfügung. Für ein und denselben Ansatz kann man verschiedene Lösungen erhalten, wenn verschiedene Auswahlkriterien angewandt werden. Der spieltheoretische Ansatz der Betriebsprüfung ermöglicht es, das Problem des rationalen Verhaltens zu lösen. Der Finanzverwaltung ist somit ein Verfahren an die Hand gegeben, statt der bisher gehandhabten Taktik eine optimale Strategie ihrem Verhalten zugrunde zu legen.[1]

---

1) Vgl. Klages, A., Spieltheorie und Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 192

D. Der wachsende Einfluß der EDV auf die Verwaltung

1. Der Einfluß der EDV auf die Prüfung[1]

a) Anwendungsstufen von Datenverarbeitungsanlagen

In der Gegenwart werden EDVA in der Regel wie konventionelle Büromaschinen zur Bearbeitung von einzelnen Sachgebieten eingesetzt.[2] Alle wichtigen Zwischen- und Endergebnisse werden in Klarschrift ausgegeben, so daß die Konten parallel manuell geführt und kontrolliert werden können. Aufgrund der Einzelpostenaufschreibung behält das Rechnungswesen seine organisatorische Struktur.

Unter intergrierter Datenverarbeitung wird eine Organisation verstanden werden, bei der die gesamte Datenverarbeitung durch die EDVA erfolgt. Da man jede Speicherzelle sofort abfragen kann, erübrigt sich das Führen von Konten in Klarschriftform. Es werden keine Einzelposten und Zwischenergebnisse ausgeschrieben. Ausgegeben werden nur die Informationen, die ein Eingreifen der Unternehmensführung erfordern und die aus vertraglichen und gesetzlichen Gründen an die Außenwelt gemeldet werden müssen. Die Eingabe erfolgt unsortiert unmittelbar nach Beleganfall, ihre Verarbeitung nach den verschiedensten Gesichtspunkten schließt sich sofort an.

---

1) Vgl. Lenzen, H., Elektronische Datenverarbeitung und Abschlußprüfung, ZfB 1966, S. 717 ff.; Kölbert, P., Marchacz, H.-P., Revision und Wirtschaftsprüfung bei elektronischer Datenverarbeitung, München o.J.; Frieling, A.B., Buch-und Wirtschaftsprüfung bei elektronischer Datenverarbeitung, München-Wien 1963; Wahl, A.K., Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Betriebsprüfung beim Einsatz von EDV-Anlagen, StB 1971, S. 66 ff.; Studienkreis Schröder, Das Rechnungswesen bei automatisierter Datenverarbeitung, Wiesbaden 1971

2) Vgl. Bernhard, A., Von der Büromechanisierung zur Integration der Datenverarbeitung, Rationelles Büro 1964, S. 253 ff.; Frieling, A.B., a.a.O., S. 39

Die nächste Anwendungsstufe wird vollintegrierte Datenverarbeitung bezeichnet.[1] Hier bleiben an Klarschriftbelegen nur noch die Unterlagen für den externen Geschäftsverkehr und die Entscheidungsunterlagen der Unternehmensleitung übrig. Die höchste Stufe des Einsatzes von Datenverarbeitungsanlagen ist erreicht, wenn auch noch die Klarschriftbelege im externen Geschäftsverkehr wegfallen, ein Beispiel wäre die Koppelung einer Industriebetrieb-Rechenanlage mit einer Bank-Rechenanlage.

Diese Anwendungsstufen besitzen lediglich Modellcharakter, konkrete Anwendungsformen sind durch Eigenschaften charakterisiert, die eine Mischform der hier beschriebenen Typen darstellen.

Setzt man die EDVA als konventionelle Büromaschine ein, dann ist aufgrund der Einzelpostenaufschreibung eine lückenlose ex post - Prüfung der Datenverarbeitung möglich. Deshalb fordern auch fast alle Autoren, nicht auf die Einzelpostenaufschreibung zu verzichten.[2] Das Festhalten an den traditionellen Prüfungsprinzipien bedeutet nun aber wegen des lückenlosen Ausdruckes von Journalen, Konten und Saldenlisten, daß die integrierte Datenverarbeitung nur annährend erreicht werden kann.[3]

---

1) Vgl. Weber, I., Formelle Prüfung bei elektronischer Datenverarbeitung, Diss., Frankfurt 1963, S. 24

2) Vgl. Frielink, A.B., a.a.O., S. 34 ff.; Weber, I., a.a.O., S. 71 f, 93 f, 145 ff.; Minz, G.,; Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Anpassung an die Prüfungstechnik beim Einsatz moderner maschineller Datenverarbeitung, WPg 1965, S. 51o ff.; Rau, H.-G., Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nach den Einkommensteuer-Richtlinien 1967, StBp 1968, S. 115; Porsche, E., zur Ordnungsmäßigkeit einer durch eine elektronische Datenverarbeitungsanlage (EDV-Anlage) erstellten Buchführung und maschinelle Prüfungsmöglichkeiten einer derartigen Buchführung, StBp 1968, S. 212

3) Vgl. Frielink, A.B., a.a.O., S. 37 ff.; Schröder, S., Anpassung der Prüfungsmethoden an diefortschreitende Automatisierung des Rechnungswesens, StBp 197o, S. 98

(1) Das Ausdrucken von Einzelposten und Zwischenergebnissen ist relativ teuer.

(2) Eine große Anzahl von Listen muß manuell verwaltet werden.

(3) Da der Einsatz der EDVA eine Verarbeitung der Daten nach verschiedenen Gesichtspunkten ermöglicht, kann die Einzelpostenaufschreibung zu einer nicht mehr zu bewältigenden Papierflut führen.

Zur Zeit ist noch das lückenlose Ausdrucken von Journalen, Zwischenergebnissen usw. die Regel. Bis eine integrierte EDVA geprüft werden kann, dürften noch - durch das time-lag zwischen betriebswirtschaftlicher Erkenntnis und praktischer Anwendung - einige Jahre vergehen. Trotzdem sollte man sich schon heute Gedanken darüber machen, unter welchen Voraussetzungen und Bedingungen eine Prüfung ohne Einzelpostenaufschreibung möglich sein kann.

Hinsichtlich der technischen Zuverlässigkeit[1] kann man zwischen Betriebssicherheit und Fehlersicherheit unterscheiden; sie besitzen gemeinsame Ursachen, die für die Prüfung aber von unterschiedlicher Bedeutung sind. Die Betriebssicherheit ist ein Maß für die Höhe der Ausfallzeiten und diese sind, soweit sie keine Fehler zur Folge haben, für die Revision ohne Bedeutung.

Eingabefehler treten bei der Urbelegerstellung und bei der Übertragung der Urbelegdaten in der Rechenanlage auf. Bei der integrierten Datenverarbeitung müssen nur die Urbelege geprüft werden, deren Richtigkeit und Vollständigkeit nicht durch das Programm automatisch kontrolliert werden.[2]

---

1) Vgl. Weber, I., a.a.O., S. 162

2) Vgl. Lenzen, H., a.a.O., S. 717 ff.; Haarmann, P., Die Auswirkungen der elektronischen Datenverarbeitung auf die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers unter besonderer Berücksichtigung der aktienrechtlichen Pflichtvorprüfung, Diss., Hamburg 1967, S. 62 ff.

Wir unterscheiden in diesem Zusammenhang determinierte und probabilistische Daten.[1]

Sämtliche Transaktionen, die durch vorhergehende Entscheidungen determiniert sind, lassen sich durch die Datenverarbeitungsanlage kontrollieren. Die probalistischen Daten beruhen auf freien Unternehmerentscheidungen und auf den nicht determinierten Daten der Außenwelt. Bei integrierter Datenverarbeitung sind die "Steuergesetze" im Programm enthalten. Der Versuch, einen Anlagenbestand mit 3o % abzuschreiben, wenn nur 2o % erlaubt sind, mißlingt. Das besagt jedoch nicht, daß der Unternehmer hilfslos der EDVA ausgeliefert wäre; im Gegenteil, das Programm wird durch den Unternehmer bestimmt.

Die Zahl der zu prüfenden Belege kann bei integrierter Datenverarbeitung wesentlich reduziert werden, da nur noch die Urbelege geprüft werden müssen, die nicht von der Maschine automatisch kontrolliert worden sind. Wie kann man nun sicherstellen, daß die Urbelege richtig und vollständig in die Anlage gelangen und daß auch während des Eingabeprozesses keine Daten widerrechtlich hinzugefügt werden? Die Bildung von Abstimmsummen bildet keine befriedigende Lösung.[2] Auch ein Kontrollsystem bedeutet für den Prüfer keine befriedigende Lösung, da eventuell Lücken im Netz nur mit großer Mühe aufgedeckt werden können.[3]

Werden Fernschreiber an die Eingabekanäle angeschlossen, so muß der gespeicherte Wert richtig sein, wenn der geschriebene mit dem ursprünglich eingetasteten übereinstimmt. Die Existenz von Urbelegen ist somit gleichbedeutend mit der richtigen

---

1) Vgl. Schnelle, W., Organisation der Entscheidungen, Rationalisierung 1964, S. 158

2) Vgl. Frielink, A.B., a.a.O., S. 15; Minz, G., Die Anpassung der Prüfungstechnik an die moderne maschinelle Datenverarbeitung, ADL-Nachrichten 1964, S. 223; Weber, I., a.a.O., S. 166 f.

3) Vgl. Schmitt, H., Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und die moderne Datenverarbeitung, Betriebswirtschaftliche Umschau 1964, S. 11

Eingabe in die Maschine. Es kann sogar die Urbelegprüfung während der Eingabe vorgenommen werden.[1] In diesem Fall wird die Eingabe erst dann abgeschlossen, wenn der Beleg mit dem maschinellen Prüfungsvermerk versehen worden ist. Um eine Vollständigkeitsprüfung zu gewährleisten, schreibt die Datenverarbeitungsanlage auf jeden Beleg ein laufende Nummer. Am Jahresende druckt die Maschine eine Liste mit allen Nummern der Belege aus, die nicht maschinell kontrolliert worden sind. Dieses Fernschreib-Verfahren ist einfach, übersichtlich, sicher und relativ einfach zu prüfen.

b) Auswirkungen der EDVA auf die Arbeit und Stellung des Prüfers

In der Literatur werden unterschiedliche Aspekte des Einflußes der EDV auf die Prüfer diskutiert.[2] Zunächst kann man zwischen einem Einfluß auf die internen Kontrollen und einem Einfluß auf die Tätigkeit des Prüfers unterscheiden. Der Einfluß auf die internen Kontrollen hat zwei Aspekte: Einmal muß das System beurteilt werden, andererseits ist ein brauchbares System zu verifizieren. Die Beurteilung des bestehenden Systems durch den Prüfer (Interne Revision, Wirtschaftsprüfer, Betriebsprüfer) wirft folgende Fragen auf:[3]

---

1) Vgl. Mooers, C.N., The Reactive Typewriter Program. In: Einsatzmöglichkeiten von Lochstreifengeräten in der Dokumentation und Information, Hrsg. von der Deutschen Gesellschaft für Dokumentation, Frankfurt am Main 1963, S. 39 f.

2) Vgl. Minz, G., Was muß der Wirtschaftsprüfer von der maschinellen Datenverarbeitung wissen?, WPg 1968, S. 412 ff.; Haarmann, P.; Die Auswirkungen der elektronischen Datenverarbeitung auf die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers unter besonderer Berücksichtigung der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, Diss., Hamburg 1967, S. 17; Frielink, A.B., a.a.O., S. 14

3) Vgl. Lindemann, P., Nagel, K., Revision und Kontrolle bei automatisierter Datenverarbeitung, Neuwied und Berlin 1969, S.7f.; Weber, I; Formelle Prüfung bei elektronischer Datenverarbeitung, Düsseldorf 1969, S.16; Klinger, H., Revision im Bereich der Datenerfassung, ZIR 1970, S.1ff.; Pohl, E.A., Aus- und Fortbildung der Wirtschaftsprüfer in der elektronischen Datenverarbeitung in den USA- in der BRD, WPg 1971, S. 14off.; Will, H.J., Die Prüfung des Rechnungswesens auf Computer-Basis, WPg 1970,S. 297 ff.

(1) Welche maschinentechnischen Kenntnisse muß der Prüfer besitzen?
(2) Welche Programmiertechnik muß er kennen?
(3) In welchem Ausmaß kann der Prüfer die EDVA für seine Auswertung benutzen?
(4) Zu welchem Zeitpunkt muß der Prüfer bei der Installierung einer EDVA zu einer Diskussion über die geplanten Arbeitsgänge hinzugezogen werden?

Bei der erforderlichen Verifizierung eines brauchbaren Systems interner Kontrollen treten folgende Probleme auf:

(1) Ist es notwendig, daß der Prüfer einen Teil der Arbeitsgänge manuell oder mit Hilfe der EDVA wiederholt?
(2) Ist es notwendig, daß der Prüfer die Protokollierungen der Maschinenzeiten, die Bewegungen der Magnetbänder sowie alle Bedienungspulteinstellungen prüft und auswertet?
(3) Kann der Prüfer fordern, daß Zwischenresultate, die nicht zur Verfügung stehen, lediglich zum Zwecke seiner Prüfung gebildet werden?

Vom Prüfer werden keine Fachkenntnisse über die Art und Weise wie innerhalb der EDVA die verschiednen Funktionen ablaufen verlangt.[1] Er sollte jedoch in der Lage sein, seine Stichproben einmal für eine Bearbeitung von Ursprungsdaten bis zu den Ausgabedaten und zum anderen für die Analyse der Ausgabedaten bis zurück zu den Ursprungdaten zu organisieren. Daraus folgt, daß der Prüfer grundlegende EDV-Kenntnisse haben muß oder zumindest über einen Mitarbeiter mit derartigen Kenntnissen in seinem Stabe verfügen muß. Der Prüfer sollte in der Lage sein, Flußdiagramme zu lesen, Programmiersprachen zu verstehen und alle programmierten Kontrollen zu überwachen. Die Programme können vom Prüfer z.B. kontrolliert werden durch:[2]

---

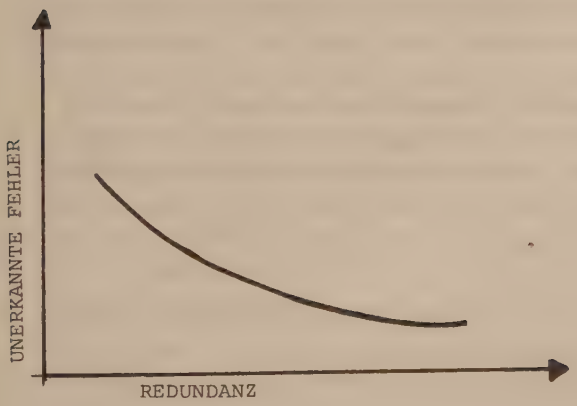
1) Vgl. Wirtschaftsprüferhandbuch 1973, a.a.O., S. 1oo5

2) Vgl. Haarmann, P., a.a.O., S. 146 ff.; Will, H.J., a.a.O.,S. 297 ff.; Klingler, H., Auswirkung der elektronischen Datenverarbeitung auf die Prüfungstechnik der Revisors, ZIR 1966, S. 81 ff.

(1) Eingabe fiktiver Ursprungsdaten, die alle Arten von Fehlern enthalten, für die programmierte Kontrollen vorgesehen sind.
(2) Stichprobenweises Wiederholen des gleichen Arbeitsganges mit verarbeiteten richtigen Ausgangsdaten unter Verwendung anderer Hilfsmittel.
(3) Prüfungsprogramme.

c) Systemplanung und exakte Prüfung als Voraussetzung der integrierten Datenverarbeitung

Die optimale Gestaltung des Informationssystems ist in erster Linie eine Aufgabe des Organisators.[1] Für die Funktion der Sicherheit ist jedoch allein der Prüfer zuständig und hat dafür Sorge zu tragen, daß genügend Maßnahmen zur Fehlervermeidung vorgesehen werden. Mit zusätzlicher Redundanz kann die Fehlerrate herabgesetzt werden. Zwischen der Anzahl der unerkannten Fehler und der Redundanz kann man eine Beziehung vermuten, wie sie in folgender Abbildung dargestellt ist.



1) Vgl. Frielink, A.B., a.a.O., S. 3o; Lindemann, P., Nagel, K., Revision und Kontrolle bei automatisierter Datenverarbeitung, Neuwied und Berlin 1968, S. 48 ff. Hansen, H.R., Wahl, M.P., Probleme beim Aufbau betrieblicher Informationssysteme, München 1973.

Höhere Redundanz erfordert größeren Geräte- und Arbeitsaufwand. Manche Unternehmensberater versuchen daher systematische Redundanz abzubauen.

Es liegt nahe, daß die Prüfer eine maximale Systemsicherheit fordern. Der Finanzverwaltung ist nicht mit der Tatsache gedient, daß ein bestimmter Fehler nur alle 1oo Jahre einmal vorkommt, wenn dadurch der Priodengewinn um einige Tausend DM abnimmt. Nicht nur ein Fehler, sondern auch die Fehlervermeidung verursacht Kosten. Eine integrierte Datenverarbeitung im oben definierten Sinne erfordert eine Systemprüfung einschließlich einer Programmprüfung.[1] Wenn diese Prüfung von der Unternehmung nicht akzeptiert werden kann, muß für die externe Prüfung ein Einzelpostennachweis erbracht werden.

Der Betriebswirtschaftliche Ausschuß des Verbandes der Chemischen Industrie stellte zusammenfassend fest, daß im Normalfall eine Prüfung der Programme nicht in Betracht kommt, "da die Prüfung an Hand der Belege, Zwischenniederschriften und Endauswertungen wie bisher manuell durchzuführen ist. Nur in Sonderfällen, bei denen Programme mit komplizierten und langen Folgen von Rechenoperationen vorliegen, Zwischenniederschriften von den Unternehmen wegen der Unwirtschaftlichkeit nicht erstellt werden sowie die Ergebnisse nur mit unzumutbarem Zeitaufwand manuell nachgerechnet werden können, muß der Nachweis über das Programm geführt werden."[2] Es bestehen also 2 Alternativen: Integrierte Datenverarbeitung und ex-ante Prüfung oder Einzelpostenaufschreibung und ex-post Prüfung.

---

1) Vgl. Institut für Interne Revision, Revision der elektronischen Datenverarbeitung, ZIR 1969, S. 25 ff., 22o ff.; Haarmann, P., a.a.O., S. 151 ff.; Klingler, H., a.a.O., S. 81 ff.

2) Vgl. Betriebswirtschaftlicher Ausschuß des Verbandes der Chemischen Industrie, Ordnungsmäßigkeit der Buchführung beim Einsatz datenverarbeitender Anlagen, WPg 1963, S. 1o9

Durch die Einzelpostenaufschreibung entsteht ein hoher zusätzlicher Aufwand.[1] Die integrierte Datenverarbeitung kann dagegen von der Finanzverwaltung - solange sie nicht an der ex ante Prüfung teilnehmen kann - nicht akzeptiert werden. Die EDVA ist bei integrierter Datenverarbeitung das wichtigste Arbeitsinstrument des Prüfers. Wenn die manuelle Prüfung weitgehend durch eine systemimmanente Kontrolle abgelöst werden soll, muß das System im weitesten Sinne durch den Prüfer geprüft werden. Diese Systemprüfung kann bei integrierter Datenverarbeitung nur ex ante, also am Anfang der prüfenden Periode, erfolgen. Eine Arbeitswiederholung ist ausgeschlossen, da die EDVA das real-time-Steuerungsinstrument der Unternehmensleitung ist und jede Wiederholung der Informationsverarbeitung den Fertigungsprozeß stillegen würde. Das Ergebnis der Systemprüfung soll zur Vorbereitung der Jahresabschlußprüfung und der Betriebsprüfung vorliegen.

Bei der ex ante Prüfung werden nicht vergangene, sonder zukünftige Handlungen einer Prüfung unterzogen. Der Übergang zur ex ante Prüfung zwingt also dazu, den Prügungsstoff neu zu überdenken. Das eigentliche Prüfungsziel wird davon nicht berührt.

So schreibt Gerstner 1939 als die ersten konventionellen Buchungsmaschinen aufkommen: "Es ist ein alter Erfahrungsgrundsatz eines jeden geübten Prüfers, daß die persönliche Prüfung wesentlich erleichtert, wenn nicht teilweise ersetzt werden kann durch sach- und zweckdienliche Einrichtungen und Kontrollmaßnahmen, die in ihrem Ausbau eine gewisse Zwangsläufigkeit zeigen.[2]

Das System einer integrierten EDVA ist nun weitgehend determiniert und kontrolliert durch die Maschinen und es bleibt nur noch wenig übrig für die menschliche ex post Prüfung.

---

1) Vgl. Bussmann, K.F., Externe Revision und automatisierte Datenverarbeitung, StB 1970, S. 102 f.

2) Vgl. Gerstner, P., Revisionstechnik, Berlin 1940, S. 19

Damit entfallen viele Scheinprobleme der Revision bei EDV wie z.B.[1]

- Aufbewahrung von maschinell lesbaren Datenträgern und Programmen
- Löscharbeiten der magnetischen Datenträger
- Zugang zu den Daten auf Magnetbändern und -platten
- Arbeitswiederholung mit der EDVA
- Einzelpostenaufschreibung ausschließlich für Prüfzwecke
- Audit Trail[2]

Die Prüfung konzentriert sich gegenwärtig auf das Rechnungswesen. Bei integrierter Datenverarbeitung werden Fertigungsplan und Abrechnung in einem gemeinsamen Programm behandelt. Der Prüfer nimmt an der Systemplanung teil und er prüft das System. Es zeichnet sich eine engere Zusammenarbeit zwischen den verschiedenen Prüferberufen ab.[3] Die Forderungen der internen Revision, der Wirtschaftsprüfung und der Betriebsprüfung müssen ex ante bei der Konstruktion des Informationsverarbeitungssystems berücksichtigt werden. Da die Forderungen aufeinander abzustimmen sind und deren Verwirklichung gleichzeitig erfolgen sollte, empfiehlt sich ein gemeinsames Vorgehen.

---

1) Vgl. Lindemann, P., Nagel, K., a.a.O., S. 19 ff.; Wirtschaftsprüferhandbuch 1973, a.a.O., S. 983 ff.; Weber, I., a.a.O., S. 4o ff.; Studienkreis Schröder, a.a.O., S. 145 ff.; Porsche, E., Zur Ordnungsmäßigkeit einer durch eine elektronische Datenverarbeitungsanlage erstellten Buchführung und maschinelle Prüfungsmöglichkeiten einer derartigen Buchführung. StBp 1968, S. 212ff.

2) Vgl. Frielink, A.B., a.a.O., S. 37

3) Vgl. Ballmann, W., Über die Zusammenarbeit zwischen Wirtschaftsprüfung und Revision, ZIR 1966, S. 194 ff.

2. Datenverarbeitung in der Finanzverwaltung

a) Kritischer Vergleich der EDVA innerhalb der Unternehmung und der Finanzverwaltung

Die in den letzten Jahren geführten Diskussionen um die Automation in den Finanzverwaltungen legen es nahe, sich mit einem Vergleich zwischen dem Einsatz der EDVA in den Unternehmungen und den Finanzverwaltungen der Bundesländer zu beschäftigen.[1] Es ist für unser spezielles Problem der Automation wichtig zu wissen, ob und in welchen Grenzen Erfahrungen der Privatwirtschaft mit der EDVA in der Finanzverwaltung auswertbar sind und welche unterschiedlichen Rechtsbindungen zu beachten sind.

Die Leistungsfähigkeit der EDVA ist heute unumstritten. Sie ist jedoch abhängig von dem Datenmaterial, d.h. von seiner Erfassung nach quantitativem und qualitativem Umfang und dem zeitlichen Aufwand sowie der Komplexität der Verarbeitung.

---

1) Vgl. Bericht über die Automation der Steuerverwaltungen der Bundesländer, Bundestagsdrucksache V 1264; Walther, H., Der Deutsche Bundestag und die Automation der Steuerverwaltung, DStB 1967, S. 58 ff.; Maaß, W., Das Einheitskonto als Grundlage einer Vereinfachung und Mechanisierung der Steuerverwaltung, DStB 1957, S. 12 ff.; Walther, H., Die technische Vervollkommnung der Steuerverwaltung, DStB 1961, S. 74 ff.; Spitaler, A., Rationalisierung der Finanzverwaltung, FR 1955, S. 197 ff.; Nickel, W., Zur Frage der Mechanisierung der Steuerverwaltung, DStZ 1953, S. 314 ff.; Nickel, W., Das mechanisierte Steueramt, DStZ 1954, S. 49 ff.; Voss, G., Die mechanisierte Steuerveranlagung, BB 1960, S. 699 ff.; Voss, G., Die Mechanisierung der Steuerverwaltung, StBp 1961, S. 125 ff.; Bull, H.-P., Verwaltung durch Maschinen, Köln und Berlin 1964; Klug, W., Juristische Logik, 3. Aufl., Berlin 1966; von Berg, M., Automationsgerechte Rechts- und Verwaltungsvorschriften, Köln und Berlin 1968; Haft, F., Eletronische Datenverarbeitung im Recht, Berlin 1970

Eine Voraussetzung für den Erfolg des Einsatzes von EDVA ist eine rechtzeitige und zielgerechte Planung, um einen Überblick über die entstehenden Kosten und Einsparungen sowie die immateriellen Vor- und Nachteile zu gewinnen. Ein Großteil der Wirtschaftlichkeitsfaktoren, die neben rein quantitativen Elementen, wie Personal-, Sach- und Maschinenkosten als zusätzliche Aufwendungen oder Einsparungen auftreten können, ist qualitativer Natur. Sie liegen in einer schnelleren Datenerfassung, Datenverarbeitung und Datenauswertung. Dadurch ergibt sich für die Unternehmensleitung eine zentrale Information und sie kann ihren Entscheidungsprozeß unter einem geringeren Risikograd vollziehen.[1] Eine Gefahr besteht in der Frage der Dimensionierung der Anlage, jedoch bildet sich in der Praxis über den Wettbewerb langfristig unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten eine Grenze. Die EDVA erscheint hier in gewissem Umfang den hierarchischen Berichtsweg mit seinen Schwerfälligkeiten und seinen subjektiven oder positionsbedingten Verzerrungstendenzen zu ersetzen. Soweit erscheint es in der betriebswirtschaftlichen Perspektive als wünschswert, daß die Automatisierung sich auf das Ergebnis der Entscheidung auswirkt; sie soll die Entscheidungsqualität verbessern.

In der Verwaltung stößt eine solche Zielsetzung auf Schwierigkeiten. Zwar gibt es auch hier für rein interne Entscheidungen Anwendungsmöglichkeiten des Computers. Das Schwergewicht des Interesses an der Verwendung elektronischer Datenverarbeitungsanlagen in der öffentlichen Verwaltung liegt aber in der Produktion von Verwaltungsakten. Bei der Erstellung von Verwaltungsakten ist aber eine für die Unternehmensleitung untypische Situation gegeben; das Ergebnis ist rechtlich vorfixiert. Eine "Leistungssteigerung" durch Automation ist in

---

1) Vgl. Hax, H., Koordination von Entscheidungen, Köln-Berlin-Bonn-München, 1965, S. 3o ff.; Schneeweiß, H., Entscheidungskriterien bei Risiko, Berlin-Heidelberg-New York 1967, S. 7 ff.; Wittmann, W., Unternehmung und unvollkommene Information, Köln und Opladen 1959, S. 13 ff.; Knight, F.H., Risk, Uncertainity and Profit, Boston, New York 1921, S. 8

diesem Entscheidungsbereich demnach nur in bezug auf Nebenaspekte zu erwarten.[1]

Hingewiesen sei noch auf den grundsätzlichen Unterschied zwischen sequentiell verarbeitenden Anlagen und den Anlagen mit wahlfreiem Zugriff.[2] Diese Entscheidung hat tiefgreifende Folgen für die Organisation der Verfahren. Bei sequentieller Verarbeitung müssen die etwa auf einem Magnetband oder in Lochkarten eingespeicherten Eingabedaten je nach der gewünschten Auswertung in eine bestimmte Reihenfolge sortiert werden. Der direkte Zugriff auf bestimmte Daten ist nicht möglich. Wird z.B. die Änderung gewisser Daten notwendig, so muß das gesamte Magnetband oder die Reihe der Lochkarten "sequentiell" durchgearbeitet werden. Der Änderungsdienst ist demnach ein kritischer Punkt bei der EDVA. Die Anlagen mit wahlfreiem Zugriff verwenden Magnetplatten oder Trommelspeicher; dadurch wird eine direkte Adressierung und damit für bestimmte Aufgaben überhaupt erst eine Automatisierung möglich. Darüber hinaus können höhere Formen der Integration nur mit diesen Anlagen erreicht werden. Die Anlagen mit wahlfreiem Zugriff bieten die Möglichkeit einer laufenden Eingabe von Daten in wahlloser Reihenfolge und ihre sofortige Bearbeitung nach unterschiedlichen Ordnungsprinzipien.

---

1) Erfahrungen privater Unternehmungen könnten in der öffentlichen Verwaltung mehr als bisher genutzt werden. Siehe z.B. das Gutachten: Welche Erfahrungen der Betriebswirtschaft können Staat und Kommunen für die wirtschaftliche Gestaltung ihrer Aufgaben übernehmen?, Göttingen 1958; Bischofberger, P., Durchsetzung und Fortbildung betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse in der öffentlichen Verwaltung, Zürich und St. Gallen 1964.

2) Vgl. Futh, H., Elektronische Datenverarbeitungsanlagen Bd. I., Einführung in Aufbau und Arbeitsweise, München und Wien 1964, S. 72

Die Wirtschaftlichkeit solcher "Informationssysteme" hängt insbesondere davon ab, ob die gespeicherten Daten mehrfach verwertet werden können, d.h. unter anderem auch sowohl für die Erledigung von Massenarbeiten als zur Auskunftserteilung. Bei den Organisatoren in Wirtschaft und Verwaltung hat sich daher eine immer mehr datenbezogene Betrachtungsweise durchgesetzt, die nicht mehr die Verwaltungsaufgabe, die automatisiert werden soll isoliert betrachtet, sondern ermittelt, wo die benötigten Daten anfallen und wie sie am vielseitigsten ausgewertet werden können. Daß die öffentliche Verwaltung von den technischen und organisatorischen Erfahrungen der Privatwirtschaft lernen kann und lernen sollte, wird mit Recht betont, sie wird dabei jedoch ihre besonderen Struktur- und Umweltbedingungen berücksichtigen müssen.[1]

b) Die Vorteile der Automation im Bereich der Finanzverwaltung

Die Versuche mit der EDV in der Finanzverwaltung haben den Zweck, "durch die Automatisierung und die Vereinheitlichung von Steuerfestsetzung und -erhebung die größtmögliche Vereinfachung im Interesse der Steuerpflichtigen und der Verwaltung zu erzielen".[2] Diese etwas zu globale Formulierung kann man durch folgende Teilziele ergänzen.[3]

---

1) Vgl. Winkelmann, H., Wirtschaftlichkeit der öffentlichen Verwaltung, ZfhF 1956, S. 557 ff.; Winkelmann, H., Begriff und Aufgabe einer Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung, ZfhF 1963, S. 321 ff.

2) Bundeshaushaltsplan 1964 Erl. zu Kap. o8o2 Tit 3o5

3) Vgl. Walther, H., Wege zu einer Reform des Erhebungsverfahrens in unseren Finanzämtern, DStB 1962, S. 57; Walther, H., Erfolge bei der Mechanisierung der Finanzämter, DStB 1964, S. 38; Honscha, F., Erfolge bei der Mechanisierung der Finanzämter?, DStB 1964, S. 95; Rendels, H.-J., Einkommen, Umsatz- und Gewerbesteuerveranlagung mit Hilfe elektronischer Datenverarbeitungsanlagen, DStB 1964, S. 1o4

An erster Stelle findet man häufig die Feststellung, daß der Arbeitsanfall umfangreicher und schwieriger wird. Sodann werden Personalschwierigkeiten genannt. Dabei handelt es sich nur um Zwischenergebnisse, denn einmal lassen sich aus organisatorischen Gründen Bruchteile eines Arbeitsplatzes oft nicht einsparen, dann wirkt sich die Automation nur zur Entlastung der Bediensteten aus. Außerdem stößt die Aktualisierung möglicher Einsparungen auf manche Schwierigkeiten, sieht man es doch zugleich als Pflicht des Dienstherrn an, alle freigesetzten Arbeitskräfte, notfalls nach Umschulung, anderweitig zu beschäftigen. Die wirtschaftlichen Folgen der anderweitigen Verwendung freigesetzter Arbeitskräfte müssen in die Rechnung einbezogen werden. Entweder muß die Zahl der routinemäßigen Neueinstellungen zurückgegangen sein, oder es müssen mit Hilfe der frei gewordenen Kräfte zusätzliche Aufgaben erledigt worden sein, deren Ertrag sich nur schwer in einer Wirtschaftlichkeitsrechnung berücksichtigen läßt. Oft stößt man in diesem Zusammenhang auf das Argument, daß die Personalknappheit auf dem Arbeitsmarkt ohnehin zur Automation zwinge - eine Feststellung, die eine Wirtschaftlichkeitsrechnung "überflüssig" macht.

An dritter Stelle ist der Wunsch nach Verwaltungsvereinfachung zu nennen. Man denkt an die Möglichkeit, einmal bearbeitete Daten zwischen verschiedenen Verwaltungsstellen unter Einbeziehung auch der Privatwirtschaft unmittelbar - etwa durch Doppelung der Magnetbänder - auszutauschen.

An vierter Stelle sind die Möglichkeiten zu nennen, bislang nicht durchgeführte Aufgaben zu übernehmen.[2] Damit ist der letzte und wichtigste Grund angesprochen, nämlich die Möglichkeit einer Qualitätsverbesserung der von der Verwaltung geleisteten Arbeit, indem die Ziele größerer Schnelligkeit, Sicherheit und Genauigkeit der Verwaltungstätigkeit angestrebt werden.

---

1) Vgl. Rendels, H.J., Automatisierte Veranlagung der UST, NWB Fach 7, S. 2209

Eine Reduzierung der besonders im Steuerrecht als nachteilig empfundenen langen Bearbeitungszeiten, läßt sich nur durch den Einsatz der EDVA verwirklichen. Jedoch nicht nur die Finanzverwaltung, sondern auch die Steuerpflichtigen können erhebliche Vorteile aus der Verwendung von EDVA ziehen. Insbesondere die Gesetzgebung benötigt dringend der Erfassung und Auswertung der jeweiligen Daten, in einer umfassenderen und präziseren Form als das bisher geschah. Die Schwierigkeiten bei der Erhebung und Auswertung der notwendigen Daten bestand bislang darin, daß die herkömmlichen Verfahren zu zeitaufwendig waren. Die Erstellung hinreichend exakter Entscheidungsgrundlagen drohte oftmals von der Weiterentwicklung überholt zu werden. Auch die politische Dringlichkeit der Regelung führte nicht selten zu mehr intuitiven Lösungen.

Die Fehlerquote kann außerdem durch Plausibilitätskontrollen sehr niedrig gehalten werden. Die Programme werden vor der Freigabe getestet und reichtlich geprüft. Die Sicherheit richtiger Ergebnisse ist weitaus größer als bei der "manuellen" Bearbeitung; die verbleibende geringe Fehlerquote geht zumeist auf menschliches Versagen bei der Datenerfassung zurück.[1]

Die Automation hat eine Reihe von Aspekten, die kostenmäßig nur schwer oder überhaupt nicht zu erfassen sind. Es ist beispielsweise nicht möglich, jene Faktoren zu berücksichtigen, die sich etwa aus der Übernahme neuer Aufgaben ergeben, aus der Entlastung der Bearbeiter von Routineleistungen und aus der Qualitätsverbesserung der Ergebnisse; zu nennen sind aber auch die Aspekte die sich aus einer verbesserten und jederzeit verfügbaren Statistik für die Finanzverwaltung und auch für die Gesetzgebung ergeben. Man müßte bei der Methode des Kostenvergleichs von dem Axiom ausgehen, daß der bisherige Zustand

---

1) Vgl. Bayersdorf, H., Auswirkungen der Automation auf die Rechnungsprüfung in der öffentlichen Verwaltung, DÖH 1966/67 S. 100 ff.

als Maßstab für Rationalität dienen kann.[1]

Mit der Feststellung, daß es technisch möglich ist, eine bestimmte Aufgabe auf Maschinen zu übertragen, ist es noch nicht getan, vielmehr sind Kriterien zu finden, die diese Entscheidung ermöglichen.

Eine Aufgabe ist dann automatisierbar,[2] wenn sie sich

(1) als Verarbeitung bestimmter Eingabedaten (bzw. Datenkombinationen) darstellen läßt und wenn
(2) diesen Eingabedaten durch ein Entscheidungsverfahren die gewünschten Ausgabedaten zugeordnet werden können,
(3) die einzelnen Schritte des Entscheidungsverfahrens logische Vergleichsoperationen oder arithmetische Operationen sind.

Nach mathematischer Ausdrucksweise ist jede Aufgabe automatisierbar, die in einen Algorithmus umgeformt werden kann. Das heißt, die Eingabedaten und die Programme sowie die Ausgabedaten werden zunächst formalisiert.[3] Im Beispiel der Automation gesprochen, muß mit den Programmen ein Entscheidungsverfahren gegeben sein, das für alle zugelassenen Eingabedaten zu der richtigen Entscheidung, d.h. zu den gewünschten Ausgabedaten führt.

---

1) Hinweise auf Schwierigkeiten bei der Durchführung von Wirtschaftlichkeitsberechnungen finden sich besonders in den Publikationen der Rechnungsprüfungsinstanzen. Vgl. z.B. die Denkschrift des Bundesrechnungshofs vom 5.4.1961, BT-Drucksache III 2571 Anlage D. und Denkschrift vom 3o.1o.1962 BT-Drucksache IV 854 Anlage B.

2) Vgl. von Berg, M., Automationsgerechte Rechts- und Verwaltungsvorschriften, Köln und Berlin 1968, S. 26

3) Vgl. Klug, U., Juristische Logik, a.a.O., S. 171

Das algorithmische Verfahren läßt sich auch mit bekannteren Begriffen vergleichen: den Eingabedaten entsprechen die Tatbestandsmerkmale,die programmierten Entscheidungsschritte stellen die Subsumtion dar, die Ausgabedaten beinhalten die Rechtsfolge. Stellt sich dabei heraus, daß bestimmte Aufgaben prinzipiell nicht automatisierbar sind, so ist weiter zu prüfen, ob nicht im Sinne einer automationsgerechten Gesetzgebung die derzeitige Fassung sinnvoll in eine Fassung gebracht werden kann, die eine Automatisierung ermöglicht.

Ein allgemeines Kriterium für die Wirtschaftlichkeit elektronischer Datenverarbeitung lautet: Die Fragestellungen müssen einen beachtlichen Komplexitätsgrad aufweisen, oder es muß wenn dies nicht der Fall ist, eine große Anzahl gleichförmig zu bearbeitender Daten anfallen.

Der Einsatz der elektronischen Datenverarbeitung für Massenarbeiten hat den Vorteil der größeren Schnelligkeit und Genauigkeit.[1] Da die konventionelle Erledigung derartige Massenaufgaben zudem personalintensiv ist, lassen sich durch eine Automatisierung am ehesten Einsparungen erzielen. Die Wirtschaftlichkeit der Erledigung von Massenarbeiten durch die EDVA beruht darauf, daß bei einer verhältnismäßig kleinen maschinellen Ausstattung und geringem Speicherplatz die eingegebenen Daten "sequentiell" verarbeitet werden.

Anders liegen die Verhältnisse in jenen Bereichen der Finanzverwaltung, die sich mit der Führung von Registern befassen. Denn hierfür wird in erster Linie nicht die Fähigkeit gefordert, gleichförmige Vorgänge massenweise zu erledigen, sondern die Fähigkeit, eine Fülle von Daten zu speichern und jederzeit auskunftsbereit zu halten.

---

1) Vgl. Hoffmann, F., Die Einsatzplanung elektronischer Rechenanlagen in der Industrie, München 1961, S. 11 ff.; Walther, H., Die Automation des Lohnsteuer-Jahresausgleichs und der V-Steuern, DStB 1966, S. 9 ff.

Der Einsatz von EDV ist ein geeignetes Mittel zur Verfahrensintegration und damit auch zur Verwaltungsvereinfachung, da dies von einer teilweisen Aufhebung der Arbeitsteilung von Aufgaben bis zu einem Zusammenschluß ganzer Funktionsgruppen führt. Die Skala der Möglichkeiten einer automationsbezogenen Zusammenarbeit zwischen mehreren Verwaltungseinheiten ist groß. Dabei können Bundes- und Länderbehörden und Gebietskörperschaften sowohl untereinander als auch miteinander kooperieren.

Hier taucht das utopische Bild einer Datenverarbeitungsanlage von unbegrenzter Kapazität auf, die alle automatisierbaren Verwaltungsaufgaben für das gesamte Bundesgebiet erledigt und mittels Datenfernübertragung über Ein- und Ausgabestellen mit sämtlichen Verwaltungseinheiten verbunden ist. Es ist überflüssig, gegen ein solches Zukunftsbild verfassungsrechtliche Bedenken aus der Garantie der föderalistischen Struktur und der Selbstverwaltung geltend zu machen, da die Unmöglichkeit einer Realisierung keiner Begründung bedarf.

Entsprechend den technischen, wirtschaftlichen und organisatorischen Schwierigkeiten wird sich die Integration nur stufenweise über gemeinsame Verfahrensentwicklung und Programmierung sowie einer Organisation des Datenträgeraustausches bis zur Zentralisierung in geeigneten Fällen verwirklichen lassen.[1] Nur dadurch kann der sonst gegebenen Gefahr der Zersplitterung oder Doppelarbeit und - angesichts der hohen Kapazitäten elektronischer Rechenanlagen, die oftmals einzelne Verwaltungen gar nicht ausnutzen können - der Gefahr des unrationellen Einsatzes der Anlage begegnet werden.

Hier stellen sich zunächst die Fragen, welcher der vorhandenen Maschinentypen für die jeweils zu lösenden Aufgaben gewählt wird, ob die Anlagen gekauft oder gemietet werden und in welcher Weise die Eingliederung in den Verwaltungsapparat

---

1) Vgl. Rendels, H.J., Automatisierte Veranlagung der UST, Fach 7, S. 2208

erfolgen soll. Wichtig ist hierbei die unabhängige und nicht firmenbezogene Beratung der in Frage kommenden Verwaltungsbehörden. Dieser Aufgabe widmen sich verschiedene Institutionen.[1] Auch in personeller Hinsicht stellen sich neuartige Probleme; die Verwaltung sieht sich mit der Aufgabe konfrontiert, geeignete Fach- und Führungskräfte zu gewinnen und auszubilden. Die Verwaltung muß dieser Entwicklung in ihrem Stellenplan Rechnung tragen, will sie nicht Gefahr laufen, den Anschluß an die Zukunft zu verpassen.

Man ist also im gegenwärtigen Zeitpunkt nur zu verhältnismäßig unsicheren Aussagen über die betriebswirtschaftlichen Aspekte der EDVA in der öffentlichen Verwaltung imstande. Es liegt nicht allein an der neuen Problematik, sonder auch daran, daß die Verwaltungslehre in Deutschland im Gegensatz zur Verwaltungsrechtswissenschaft eine noch verhältnismäßig wenig entwickelte Disziplin ist und daher nicht allzuviel an Ergebnissen beitragen kann.[2]

c) Die Entwicklung der Automation in der Finanzverwaltung

aa) Versuche mit LOCHKARTENVERFAHREN

Dem Einsatz der EDV in der Finanzverwaltung liegt eine negative Vorentwicklung zugrunde, deren Auswirkungen die weitere Entwicklung beeinflußte. "Im Rahmen ihrer Bemühungen um die Rationalisierung der Steuerverwaltungen haben die Finanzministerien des Bundes und der Länder im Jahre 1954 erste gemeinsame Technisierungsversuche auf dem Gebiet der Steuer-

---

1) Z. B. die kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung in Köln.

2) Vgl. S.1 ff.

festsetzung und der -erhebung begonnen".[1] Bei diesen Versuchen wurden konventionelle Lochkartenmaschinen eingesetzt, die nicht den "erwarteten Rationalisierungseffekt" erbrachten.

1952 wurde in Frankfurt mit dem Einsatz von Lochkartenanlagen für die Steuerveranlagung und die Steuererhebung begonnen.[2] Beidem "Frankfurter Versuch" wurden ausschließlich konventionelle Lochkartenmaschinen eingesetzt, weil die Entwicklung von elektronischen Rechenanlagen noch nicht weit genug fortgeschritten war. Die Besteuerungsgrundlage mußte nach wie vor vom Sachbearbeiter manuell ermittelt werden, und lediglich die Errechnung des Steuerbetrages erfolgte maschinell. Eine maschinelle Ermittlung der Besteuerungsgrundlage aus den Angaben der Steuererklärung ist erst durch die Entwicklung einsatzfähiger elektronischer Rechenanlagen möglich geworden; ein größerer Rationalisierungserfolg war deshalb bei der Veranlagung mit Lochkartenanlagen nicht zu erzielen. Zu den Zweifeln bezüglich der Wirtschaftlichkeit des Lochkartenverfahrens traten noch rechtliche Bedenken, so führt Walter aus: "Bei der Steuererhebung mit Lochkartenmaschinen zeigte sich aber, daß das Buchungsverfahren, das wegen der technischen Unvollkommenheit der Maschinen praktiziert werden mußte, mit

---

1) Nickel, W., Zur Frage der Mechanisierung der Steuerverwaltung a.a.O., S. 319. Nickel führt aus, "daß die wesentlichen "Hemmnisse", die der Einführung des Lochkartenverfahrens entgegenstehen, die organisatorischen Mängel des Betriebes sind". Es sei eine "im voraus restlos durchdachte rationelle Organisation" zwingend, die im staatlichen Bereich auf Schwierigkeiten stoße. Hier wirke sich das zähe Leben von Gesetzen und Verordnungen die durch das Lochkartenverfahren "teils gegenstandslos teils überflüssig" seien, nachteilig aus.

2) Vgl. Lauterkorn, L., Die Technik des Lochkartenverfahrens in der Steuerverwaltung. In: Die Rationalisierung der Verwaltung durch das Lochkartenverfahren, Teil K, Heft 19 der Schriftenreihe der Arbeitsgemeinschaft für Rationalisierung des Landes Nordrhein-Westfalen, Dortmund 1956, S. 26 ff.

den gesetzlichen Vorschriften des Besteuerungsverfahrens nur unter großen Schwierigkeiten, mit den Vorschriften der Buchungsordnung für die Finanzämter überhaupt nicht in Einklang zu bringen war."[1]

Die beschränkte Leistungsfähigkeit der Maschinen erforderte im Bereich der Steuererhebung ein neuartiges Buchungssystem nach dem Prinzip des laufenden Kontos mit Saldierung. Dieses Verfahren gestattete nicht die Einzelabrechnung der Steuerforderungen (jahrgangsweise Trennung der Buchungen) und entsprach daher nicht dem auf den Veranlagungszeitraum abgestellten allgemeinen Besteuerungssystem. Da dieses Verfahren von einer Anzahl von Finanzämtern übernommen wurde, ergab sich im Laufe der Zeit ein Nebeneinander mehrerer abgewandelter Buchungsformen, das zur Auflösung der ehemaligen Einheitlichkeit des Erhebungsverfahrens führte.

Der Präsident des Bundesrechnungshofes stellt in einer Denkschrift fest: "Die Erprobung verschiedener technischer Verfahren in mehreren Ländern droht zu einer weitgehenden Zersplitterung des Buchführungssystems und des Erhebungsverfahrens der Finanzämter zu führen. Für den Steuerbereich muß aber die Einheitlichkeit des Verfahrens im Bundesgebiet gewahrt werden. Vor Beginn weiterer Technisierungsversuche in der Steuerverwaltung müßte geklärt werden, welche gesetzgeberischen Maßnahmen bei der Einführung des beabsichtigen Verfahrens notwendig und ob sie zu verwirklichen sind. Auch sollte von vornherein vorgesehen und ermöglicht werden, derartige Versuche abzubrechen, wenn sie den Erwartungen nicht entsprechen. Im übrigen müssen die Versuche nicht nur Großstadtämter, sondern auch die weit überragende Menge der mittleren und kleineren Ämter berücksichtigen. Ferner ist zu bedenken, daß jedes Verfahren so beweglich sein muß, daß es auch etwaigen grundsätzlichen Änderungen des Steuerrechts folgen kann".[2]

---

1) Walther, H., Die technische Vervollkommnung der Steuerverwaltung, DStB 1961, S. 75

2) Bundestagsdrucksache 2751 vom 15. Mai 1961, S. 92

Wenn heute der Bundesrechnungshof auf die Erschwerungen für Verwaltung und Steuerpflichtige hinweist und auch erhebliche Bedenken gegen die Kassensicherheit des Verfahrens anmeldet, bedeutet dies, daß eine organisatorische Tatbestandsfeststellung und eine ökonomische Zielsetzung bei der Einführung der Lochkartenanlagen nicht erfolgte.

Ein wesentliches Element für die Verwerfung des Lochkartenverfahrens war die Disharmonie zwischen dem Einheitskonto und den gesetzlichen Bestimmungen[1], insbesondere über die Schuldtilgung nach den verfahrensrechtlichen Vorschriften des § 123 AO.

Probleme in diesem Zusammenhang sind:

- Beseitigung des Rechts der Steuerpflichtigen, die Reihenfolge der Tilgung von Steuerschulden festzulegen;
- Verteilung der Steuern auf die verschiedenen Steuergläubiger;

---

1) Die Finanzverwaltung der Republik Österreich hat das Einheitskonto mit Erfolg eingeführt. Vgl. § 7 Abgabenerhebungsgesetz 1951, BGBl, S. 41o f.

2) Vgl. Nake, K., Bedeutung und Einführung des Lochkartenverfahrens in der Finanzverwaltung (Steuererhebung) im Hinblick auf abgabenrechtliche Vorschriften, Wirtschaftstreuhänder 1961, S. 84. Er führt aus, daß man kaum Verständnis dafür haben könne, wenn eine entsprechende Gesetzesänderung nicht mit dem derzeit praktizierten Lochkartenverfahren in Einklang gebracht werden könnte, da dann das laufende Konto in wesentlichen Punkten so umgestellt werden müsse, "daß es seine Gegner in manchem solchem Punkt u.U. fast ad absurdum führen könnten". Diese Stellungnahme etwa 7 Jahre nach Einführung der ersten Versuche mit dem "Einheitskonto" und der Tatsache, daß einige Jahre später das "Einheitskonto" wegen der Unmöglichkeit die entgegenstehenden abgabenrechtlichen Vorschriften zu ändern, zu Gunsten des alten Erhebungsverfahrens abgeschafft wurde , kann man nichts mehr hinzufügen.

- Haftung und Konkursvorschriften;
- Verjährungsvorschriften;
- Beitreibungsvorschriften;
- Vorschriften über Selbstanzeigen (§§ 41o, 411 AO).

Meines Erachtens bieten sich folgende wirtschaftliche Lösungsmöglichkeiten an: Im ersten Fall wird jeweils die älteste Schuld getilgt, im zweiten Punkt erfolgt eine prozentuale Aufteilung der Istzahlen an die einzelnen Steuergläubiger, für die folgenden Punkte könnte man gesetzliche Vorschriften erlassen, die bei Bildung von Steuersalden den Weiterbestand der einzelnen Geldforderungen sichern.

Ebenso ist Kalbhenn[1] der Ansicht, daß sowohl für den Steuerpflichtigen, der durch das ihm zugeschickte Kontoblatt über den augenblicklichen Stand seiner sämtlichen steuerlichen Verpflichtungen unterrichtet ist, aber auch gleichzeitig für die Finanzverwaltung eine Vereinfachung der Kontenführung erreicht wird. Jedoch hat das Bundesfinanzministerium für das laufende Konto keine Mehrheit der Bundesländer gefunden und der Arbeitskreis AO-Refrom hält für die Abgabenordnung - ebenso wie § 366 BGB - am Bestimmungsrecht des Schuldners fest.

Dem Versuch mit Lochkartenmaschinen in der Finanzverwaltung wurde ein relativ breiter Raum gewidmet, da die heutige Situation mit dem Einsatz von EDVA nur aus dieser Entwicklung verständlich ist.

---

1) Vgl. Kalbhenn, F., Gedanken zur Änderung von verfahrensrechtlichen Vorschriften der Abgabenordnung im Zusammenhang mit der Einführung des maschinellen Verfahrens bei den Finanzämtern, DStR 1956, S. 4o9 ff.; vgl. im Gegensatz hierzu Abschlußbericht über den Versuch mit Buchungsantworten bei Finanzämtern im Lande Rheinland-Pfalz, hrsg. vom Bundesministerium der Finanzen, Bonn 1966 insbesondere S. 7 "Zusammenfassend ist zu sagen, daß das laufende Konto mit Saldierung kompliziert, arbeitsaufwendig und unsicher ist. Deshalb sind auch von den Rechnungshöfen Bedenken gegen das Verfahren vorgebracht worden. Auf das Gutachten des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung vom August 1959 - Pr 2 BWV-541/59 - wird besonders hingewiesen".

bb) Neuere Entwicklung der Rationalisierung in der Finanzverwaltung

Im Jahre 1960 haben sich das Bundesfinanzministerium und die Landesfinanzminister entschlossen, die gemeinsamen Versuche mit der Erprobung von EDVA fortzusetzen.[1] Für die sich auf die Steuerfestsetzung und-erhebung erstreckenden Versuche wurden die Finanzämter in Berlin und im Saarland als Versuchsfelder bestimmt. Die organisatorischen Einzelheiten der Versuche wurden zwischen dem Bundesfinanzministerium und den Finanzministerien der Versuchsländer in Verwaltungsabkommen geregelt. Hinsichtlich der Kosten wurde vereinbart, daß die personellen Kosten von den Versuchsländern, die Sachkosten vom Bund zu tragen sind.

Während der Einsatz von Lochkartenanlagen für das Steuererhebungsverfahren die Änderung abgabenrechtlicher Vorschriften vorausgesetzt hätte,[2] bietet für die elektronische Datenverarbeitungsanlagen die Programmierung des § 123 AO keine Schwierigkeiten.[3] Durch das geringere Speichervolumen beim laufenden Konto wäre jedoch eine Reduzierung der Monatsmiete in einer Größenordnung von ca. 25 % denkbar.

Mit der praktischen Erprobung der Arbeitsweise elektronischer Datenverarbeitungsanlagen wurde im Saarland im März 1962 mit einer Anlage IBM 1401 und in Berlin im Oktober 1963 mit einer

---

1) Vgl. Bundesdrucksache V 1264, S. 12. Von der Reichsschatztags kammer zum Bundesfinanzministerium, hrsg. vom Bundesministerium der Finanzen, Köln-Marienburg 1969, S. 159

2) Vgl. S. 253

Anlage IBM 1410 begonnen (zweite Computergeneration).[1] Durch die lange Dauer der Versuche wird es sich nicht vermeiden lassen, daß noch ehe die Versuchsergebnisse vorliegen, bereits leistungsfähigere Anlagen auf dem Markt sind. Im weiteren Verlauf hat sich ergeben, daß der von der EDVA zu bewältigende Aufgabenkreis sowie der Anschluß einer größeren Zahl von Finanzämtern höhere Verarbeitungsgeschwindigkeiten und Kernspeicherkapazitäten erforderte, als die Anlagen der zweiten Computergeneration aufwiesen. Beide Versuchsanlagen wurden 1967/68 auf leistungsfähigere Anlagen der dritten Computergeneration umgestellt.

Diese Anlagen ermöglichen neben einer weiteren Beschleunigung der Programmabläufe die Anwendung moderne Programmiertechniken (z.B. Simultanverarbeitung) und höherer Programmiersprachen (z.B. Cobol). Sie erfordert allerdings auch eine grundlegende Neuprogrammierung und Neuordnung der Verfahrensabläufe.

Ein wirkungsvoller Einsatz der EDV im Bereich der Finanzverwaltung ist nur dann gewährleistet, wenn bundeseinheitliche Dienstanweisungen deren Anwendungen regeln.[2] Die Zersplitterung der Kompetenzen und unzulängliche Koordinierung sind geeignet, den Effekt der Verwaltungsvereinfachung zu eliminieren und konstruktive Ansätze schon im Keim zu ersticken.

Zur Regelung des Buchungsverfahrens haben das Bundesfinanzministerium, der Senat für Finanzen in Berlin und das saarländische Ministerium für Finanzen und Forsten im Benehmen mit den Rechnungsprüfungsbehörden den Entwurf einer "Buchungsanweisung" für Versuche mit EDV bei den Finanzverwaltungen in Berlin und im Saarland (Buch0-EVA) erarbeitet.[3] Es ist beab-

---

1) Von der Reichsschatzkammer zum Bundesfinanzministerium, a.a.O. S. 161; Walther, H., Die technische Vervollkommnung der Steuerverwaltung, DStB 1961, S. 75 f.; Walther, H., Der Deutsche Bundestag und die Automation der Steuerverwaltung DStB 1967, S. 58

2) Vgl. DStB 1970, S. 71

3) Vgl. Von der Reichsschatzkammer zum Bundesfinanzministerium, a.a.O., S. 161

sichtigt, die Buchungsanweisung-EVA nach Zustimmung durch die Rechnungsprüfungsbehörden gemeinsam herauszugeben; sie soll an die Stelle der Buchungsordnung vom 15. Dez. 1932 (BuchO) treten.

Diese kurze Darstellung der maschinellen Entwicklung läßt bereits erkennen, daß die Anlagen in Zukunft uns ein wesentlich beschleunigteres und verfeinertes Besteuerungsverfahren und damit eine weitgehende Entlastung der Steuerbeamten bringen werden. Es wäre verfehlt anzunehmen, daß diejenigen Länder die bisher noch wenig Erfahrungen auf dem Gebiet der Automation besitzen, nur die neuesten Anlagen zu kaufen oder zu mieten brauchen, um die modernste Steuerverwaltung zu haben. Wer das annimmt, verkennt den organisatorischen Aufwand bei der Umstellung der Verwaltung auf EDVA, die Schwierigkeiten bei der Gewöhnung der Beamtenschaft an die Automation und nicht zuletzt die Dauer der Ausbildung eines qualifizierten Teams von Programmierern.[1]

Die erste Zielsetzung der Finanzverwaltung, die Erforschung der eingesetzten Hilfsmittel muß zum Teil als gescheitert angesehen werden[2], die zweite Zielsetzung, die Wiedervereinheitlichung des Erhebungsverfahrens ist erreicht worden[3]; bedeutet jedoch eine Rückentwicklung im Hinblick auf die abgabenrechtlichen Vorschriften und die Wirtschaftlichkeit der Finanzverwaltung.

---

1) Vgl. Finanzreport, Finanz-und Steuerinformation des saarländischen Ministers für Finanzen und Forsten, März 1971, S. 6

2) Das hat sich bei den im Saarland und in Berlin durchgeführten Versuchen gezeigt, da man keine technisch vergleichbaren Anlagen eingesetzt hat, so daß der Versuch nicht zu vergleichbaren Ergebnissen - worin die eigentliche Absicht bestand - kommen konnte.

3) Vgl. Bundestagsdrucksache V 1264, S. 11

In vielen Bereichen der öffentlichen Verwaltung werden heute in zunehmendem Maße die unterschiedlichsten EDV-Anlagen eingesetzt. Der Grund hierfür liegt nicht nur in den verschiedenartigen Aufgabenstellungen, sondern auch in der uneinheitlichen Entwicklung, die vielfach ohne koordinierte Planung vonstatten ging.[1]

Einen wirtschaftlichen Erfolg kann man erst dann erwarten, wenn eine Integration von Steuerfestsetzung und -erhebung zu einem Arbeitsablauf, also die maschinelle Bearbeitung der Veranlagungsfälle von der Berechnung der Besteuerungsgrundlagen bis zur Abrechnung und Versendung der Steuerbescheide ohne Unterbrechung durch manuelle Tätigkeiten erreicht ist.[2]

---

1) Ein Grund hierfür dürfte in der föderalistischen Struktur der Bundesrepublik liegen, in der auch die Bundesgesetze regelmäßig durch die Länder vollzogen werden, Art. 83 ff GG.

2) Seit 1968 wurden sämtliche Steuerpflichtigen der USA von einer Computer-Nachprüfung ihrer Steuererklärung im National Computer Center des Internal Revenue Service (IRS) erfaßt. Die Technik der elektronischen Überwachung der Steuerzahler geht wie folgt vor sich. Der Steuerzahler reicht bis zum 15. April eine Steuererklärung beim örtlichen Finanzamt ein, hier erfolgt eine formelle Prüfung der Steuererklärung. Im lokalen Computer Center werden die Daten in das Konto des Steuerzahlers gebracht und mit dem Zentralkonto - hier werden alle Zahlungen die der Steuerzahler während des Jahres erhalten hat gespeichert - verglichen. Nach den gesetzlichen Bestimmungen müssen diese Informationen von den Arbeitgebern, den Aktiengesellschaften, den Sparkassen, den Banken usw. an die Zentrale Steuerverwaltung gegeben werden, die EDVA arbeitet aufgrund dieser Daten die Steuererklärung aus.

cc) Arbeitsablauf im Bereich der Einkommensteuer

Jede Aufgabenstellung ist der Maschine mit einem "Programm" mitzuteilen.[1] Nur auf Grund der im einzelnen eindeutig festgelegten Programmschritte arbeitet die Maschine und trifft ihre "Entscheidungen". Es sind daher folgende wichtige Aufgaben von Programmierern vorzubereiten:

(1) Erfassung aller Tatbestände der einzelnen Aufgaben nach eingehender Analyse auf Grund der gesetzlichen Grundlagen,
(2) Aufstellung von Blockdiagrammen über die Aufgabenstellung,
(3) Aufstellung von Programmen für den Maschinenablauf,
(4) Herstellung der für die Eingabe und Ausgabe erforderlichen Vordrucke und Vorschriften,
(5) Codierung der Programme in einer für die Maschine lesbaren Form.

Für eine automatisierte Datenverarbeitung kommt nur die Steuerfestsetzung für die Veranlagungssteuern (Einkommensteuer, Kirchensteuer, Gewerbe- und Vermögensteuer) in Betracht, da nur bei diesen Steuerarten eine so große Zahl von Daten anfällt, daß der Einsatz von elektronischen Rechenanlagen wirtschaftlich gestaltet werden kann. Die Veranlagung zu den Einzelsteuern (Erbschafts-, Grunderwerb- und Kapitalverkehrsteuer) ist dagegen wegen der geringen Zahl der Steuerfälle für eine automatisierte Bearbeitung kaum geeignet.[2]

Eine bisher noch nicht gelöste Frage ist das Anschriftenproblem beim Lohnsteuerjahresausgleich. Wenn von Jahr zu Jahr steigende Lohnsteuerjahresausgleichsfälle maschinell bearbeitet worden sind, ohne daß eine feste Lohnsteuernummer bestanden

---

1) Vgl. Haupt, W., Die mechanisierte Einkommensteuerveranlagung 1958, DStB 1960, S. 59

2) Vgl. Rendels, H.J., Einkommen, Umsatz- und Gewerbesteuerveranlagung mit Hilfe elektronischer Datenverarbeitungsanlagen, DStB 1964, S. 104; DStB 1965, S. 5

hat, ist es notwendig, in jedem Jahr die Anschriften für diese Fälle neu abzulochen; das heißt, daß die Erstellung mehrerer Lochkarten zusätzlich notwendig ist. Hier bedeutet die geplante Einführung des einheitlichen Personenkennzeichens, daß eine sichere Identifizierung jeder einzelnen Person zuläßt, eine große Vereinfachung.

Ein weiteres Problem ist die zeitnahe Veranlagung der Steuerpflichtigen. Die Frist für die Abgabe der Steuererklärungen erstreckt sich über mehrere Monate. Um die EDVA für eine genügend große Anzahl von Veranlagungsfällen benutzen zu können, wird heute zumeist in einem Turnus von vier Wochen die maschinelle Berechnung und Bescheidschreibung durchgeführt. Die Veranlagungen werden heute im automatisierten Verfahren also nicht schneller, eher langsamer als im herkömmlichen Verfahren abgewickelt. Zukunftsnahe Möglichkeiten zu einer zeitnahen Steuerfestsetzung bietet dagegen die integrierte Datenverarbeitung. Bei der Konzeption einer integrierten Datenverarbeitung, die zu einem Verbund des Erhebungs- und Festsetzungsprogramms führen würde, könnten ohne Beeinträchtigung der Wirtschaflichkeit auch wenige Veranlagungen täglich berechnet und abgerechnet werden.

Im herkömmlichen Verfahren hat der Veranlagungsbeamte die Erklärungen zu prüfen und die geprüften Werte der Einkommensteuerberechnung zugrunde zu legen. Ablauf und Ergebnis dieser Berechnungen werden im Berechnungsbogen niedergeschrieben, sodann wird ein Steuerbescheid erstellt, in den im wesentlichen die im Berechnungsbogen enthaltenen Werte übernommen werden.[2]

---

1) Abgabefrist ist der 31.5. Für die steuerberatenden Berufe besteht jedoch eine generelle Verlängerung bis zum 3o.9., die z.T. auch überschritten werden kann.

2) Vgl. Walther, H., Die Automation des Lohnsteuerjahresausgleichs und der V-Steuern, DStB 1966, S. 9

Bei den maschinell zu bearbeitenden Fällen ist zwischen Arbeiten, die vor der Eingabe der Daten in die EDVA liegen (Tätigkeiten des Sachbearbeiters) und den von der EDVA durchzuführenden Veranlagungsarbeiten zu unterscheiden.[1] Der Veranlagungssachbearbeiter hat, bevor ein Eingabewertbogen ausgefüllt werden kann, in vielen Fällen noch wesentliche Denkarbeit zu leisten. Nicht alle Angaben der Einkommensteuererklärung können unverändert in den Eingabewertbogen übernommen werden. So obliegt dem Sachbearbeiter z.B. bei der Einkommensteuerveranlagung die Feststellung der Einkünfte aus den verschiedenen Einkunftsarten, die Anlage übernimmt nur bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einen wesentlichen Teil der Berechnungen. Die EDVA berechnet dagegen Freibeträge und Pauschbeträge, prüft Freigrenzen und Höchstgrenzen, führt bei der ESt umfangreiche Steuerberechnungen durch und druckt nicht zuletzt die Steuerbescheide.

Der größte Vorzug des elektronischen Verfahrens bei der Einkommensteuerveranlagung liegt darin, daß der "zu versteuernde Einkommensbetrag" maschinell ermittelt wird und die Tätigkeit des Sachbearbeiters sich im wesentlichen auf die Prüfung der Angaben in der Steuererklärung beschränkt. Unter Berücksichtigung des Qualifikationsgrades des Veranlagungspersonals ergeben sich daher beträchtliche Vorteile.

In der Veranlagung mit der EDVA sind bestimmte Fälle im herkömmlichen Verfahren abzuwickeln[2]. Die Anzahl dieser Fälle beläuft sich auf einen geringen Prozentsatz aller anfallenden Veranlagungen. Theoretisch könnte die überwiegende Mehrzahl dieser Fälle auch im Verfahren mit Hilfe von EDVA veranlagt werden. In Fällen, die nur selten vorkommen und die eine übermäßig große Zahl von Eingabewerten erfordern würden, ist jedoch eine manuelle Veranlagung nach wie vor rationeller.

---

1) Vgl. Rendels, H.J., Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuerveranlagung mit Hilfe elektronischer Datenverarbeitungsanlagen. DStB 1964, S. 104

2) Vgl. Haupt, W., Die mechanisierte Einkommensteuerveranlagung 1958, Beilage zur StWa 1960, S. 59 ff.

Es handelt sich dabei z.B. um die Pauschalbesteuerung nach § 31 EStG die Verbrauchsbesteuerung nach § 48 EStG, Pauschbeträge für Hinterbliebene, Anrechnung ausländischer Einkommensteuer, die beschränkte Steuerpflicht nach §§ 49 ff EStG.

Die Arbeitsabläufe materiell-rechtlicher Art werden in bundeseinheitlichen Blockdiagrammen dargelegt, die von Jahr zu Jahr den Änderungen des Gesetzes-, Verordnungs- und Verwaltungsvorschriften angepaßt werden.[1] Die Programme werden von gemeinsamen Prüfgruppen des Bundes und der Länder auf die Richtigkeit und Verwendbarkeit für ein automatisiertes Verfahren geprüft, um eine gleichmäßige Anwendung der Vorschriften auf Bundesebene zu gewährleisten. Maschinenabhängige Programmteile, wie das Einlesen der Datenzwischenträger (z.B. Lochkarten, Lochstreifen, Magnetbänder) in die EDVA oder Druckprogramme und die Codierung (= Verschlüsselung der Informationen in die Maschinensprache) werden von den am automatischen Verfahren beteiligten Länderfinanzverwaltungen unterschiedlich nach Maschinentyp und -ausstattung gefertigt.

Die in den Eingabewertbogen eingetragenen Schlüsselzahlen und Werte werden bei allen Steuerarten soweit wie möglich maschinell auf ihre Plausibilität geprüft. Auch bei relativ eindeutig automatisierbaren Aufgaben bietet sich in Einzelfällen die Einzelplanung manueller Bearbeitung und der Einbau von Härteklauseln an. Da die EDVA nicht rechtschöpferisch entscheiden können, ist es möglich, daß unvorhergesehene Fälle, die im "manuellen" Verfahren einer gerechten Lösung zugeführt worden wären, beim automatischen Vollzug gar nicht bemerkt und demzufolge ungerecht entschieden werden. Durch eine Prüfung, auf ungewöhnliche Eingabekombinationen im Wege besonderer programmierter Plausibilitätskontrollen lassen sich diese Fälle für die manuelle Bearbeitung aussteuern. Stellt eine EDVA eine fehler- oder zweifelhafte Eintragung fest, so wird die Veranlagung nicht zu Ende geführt und eine Mitteilung für die Veranlagungsstelle ausgegeben.

---

1) Vgl. DStB 1966, S. 77

Die Abb. zeigt den Eingabewertbogen, der dem bundeseinheitlichen Blockdiagramm für die Einkommensteuerveranlagung 1972 als Anlage beigefügt ist. Eine weitere Anlage enthält ausführliche Anweisungen für das Ausfüllen des Eingabewertbogens. Die Verarbeitung der in die Anlage eingegebenen Werte - die der Steuererklärung, beigefügten Aufstellungen und der Steuerakte entnommen werden - wird in Abb. an Hand des bundeseinheitlichen Blockdiagramms in stark schematisierter Form dargestellt. Das Auftreten eines Hinweisfalles bedeutet stets, daß der betreffende Vorgang nicht maschinell zu Ende geführt werden kann, und die Veranlagungsstelle hiervon zu unterrichten ist. Dort wird der Vorgang entweder manuell abgeschlossen oder nach Ergänzung und Berichtigung der Angaben erneut zur maschinellen Veranlagung weitergeleitet. Nach Prüfung der Eingabewerte ermittelt die Anlage die Beträge zu den einzelnen Einkunftsarten und dann den Gesamtbetrag der Einkünfte. Umfangreiche Programmteile erfordert die Berechnung der verschiedenen Freibeträge, aus der Saldierung dieser Abzugsbeträge mit dem Gesamtbetrag der Einkünfte ergibt sich der zu versteuernde Einkommensbetrag (ZVE). Dieser wird der Berechnung der Einkommensteuer zugrunde gelegt. Das Ergebnis vermindert sich um die Steuerabzugs- und die Steueranrechnungsbeträge. Der Restbetrag stellt die verbleibende Einkommensteuer dar, die im Steuerbescheid auszuweisen ist.

Die Automation des Besteuerungsverfahrens verändert zwar die Tätigkeitsmerkmale der Steuerbeamten, sie kann und wird die menschliche Tätigkeit nicht entbehrlich machen. Die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen anhand der Steuererklärungen, Bilanzen - Kernstück der Ermittlungstätigkeit in den Veranlagungsstellen der Finanzämter - ist der Automation noch fast ganz entzogen. Eine wesentliche Entlastung ergibt sich bereits, wenn die oft recht zeitraubende Berechnung (z,B. Gesamtbetrag der Einkünfte, Sonderausgaben-Höchstbeträge, zumutbare Eigenbelastung), Aufstellungen für statistische Zwecke, Schreiben der Bescheide usw. maschinell erledigt werden. In Zukunft werden EDVA aber auch für qualifiziertere Aufgaben wie Bilanzanalysen, innere und äußere Betriebsvergleiche eingesetzt werden können.

Eingabewertbogen Veranlagung zur Einkommen- und Kirchensteuer 1972

Finanzamt

Geändert/Für endgültig erklärt/Endgültig veranlagt
am: Bl:

Umsatz 1971 DM Umsatz 1972 DM

Gewinn 1971 DM

Raum für Organisationsschlüssel	Veranl. Zeitr.	St.Art
	72	

Tab.	Zahl der Kinder	Zahl der Enkelk	Alter A	Alter B	Religion A	Religion B

Tabelle: Zahl d Kinder/
Grundtabelle =1 Enkelkinder:
Splittingtabelle=2 o bis 9

Alter:
nach dem 1.9.1922 geb. (unter 5o) = 1
vor dem 2.9.1922 geb. (mindestens 5o) = 5
vor dem 2.9.19o2 geb. (mindestens 7o) = 7

unbeschränkt steuerpflichtig

	Steuerpfl. A	Ehegatte B
	(Verluste in rot)	

A. Einkünfte

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
   a) nach Durchschnittssätzen auf Grund der GDL ermittelte Gewinne bzw. Gewinnanteile . . . . o1 ..... o2
   b) sonstige, nicht nach Durchschnittssätzen auf Grund GDL ermittelten Gewinne bzw. Gewinnanteile aus Land-und Forstwirtschaft . . . . o3 ..... o4

Gewinnanteil 1972,73, der auf das Kj. 73 entfällt.	A	B
nach der VOL	DM	DM
sonstige	DM	DM

   c) erhöhter Freibetrag für Land-und Forstwirte nach § 52 Abs. 11 EStG - ja = 1 - ____ o5
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb . . . . o6 ..... o7
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit
   a) Gewinne bzw. Gewinnanteile aus freiberuflicher Tätigkeit- § 18 Abs. 1 Ziff. 1 EStG o8 13
      Betriebseinnahmen aus freiberufl.Tätigkeit -§ 18 Abs. 4 EStG . . . . 1o o9
   b) Gewinne bzw. Gewinnanteile aus sonst. selbst. Arb. § 18 Abs. 1 Ziff. 2 u. 3 EStG 12 11
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
   Bruttoarbeitslohn aus dem 1. Dienstverhältnis (vor Abzug des Weihnachtsfreibetrags) 14 15
   Bruttoarbeitslohn aus allen weiteren Dienstverhältnissen 16 17
   Werbungskosten 18 19
   Veranlagung von Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 EStG-ja=1- . ____ 2o
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen 21 22
   Bei Arbeitnehmern:
   Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Ziff. 5 Buchst.d und/ oder § 46 a EStG beantragt - ja = 1 - . . . . . ____ 23
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 24 25
   Bei Arbeitnehmern:
   Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Ziff. 3 EStG (Verlust nach § 7b EStG auf der Lohnsteuerkarte eingetragen) - ja = 1 - . . . . . ____ 26
7. Sonstige Einkünfte 27 28
   Sind wiederkehrende Bezüge in den sonstigen Einkünften enthalten - ja = 1 - . . . . . ____ 29 ____ 3o

B. Sonderausgaben

1. Versicherungsbeiträge i. S. des § 1o Abs. 1 Ziff.2 EStG . .	31
Gesetzliche Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung (I 1o Abs. 3 Ziff. 3 Buchstabe d EStG -ggf.O-)	32
2. Beiträge an Bausparkassen.	33
3. Beiträge auf Grund von Sparratenverträgen (§ 52 Abs.9 EStG)	34
4. a) Spenden i.S. des § 1o b EStG für wissenschaftliche und staatspolitische Zwecke	35
b) Andere Spenden i.S. des § 1o b EStG	36
Vom Sachbearbeiter berechneter Betrag der abzugsfähigen Spenden zu a) und b) - ggf. Hinweis f. -	37
5. Schuldzinsen, Raten und dauernde Lasten	38
6. Gezahlte Kirchensteuer abzüglich etwaiger Erstattungen (Abschn. 1o1 EStR).	39
7. Gezahlte Vermögensteuer abzügl. etwaiger Erstattungen (Abschn. 1o1 EStR).	.....4o
8. Abzugsfähige Teile der Lastenausgleichsabgaben (unter Berücksichtigung etwaiger Erstattungen)	41
9. Beiträge nach den Kindergeldgesetzen (Abschn. 1o2 EStR). .	42
1o. Steuerbegünstigter nicht entnommener Gewinn (bei Ehegatten vgl. § 62 c Abs. 2 EStDV)	43
11. Verlustabzug aus 1967	85
Verlustabzug aus 1968	86
Verlustabzug aus 1969	87
Verlustabzug aus 197o	88
Verlustabzug aus 1971	89
(Bei Ehegatten vgl. § 62 d Abs. 2 EStDV).	

C. Außergewöhnliche Belastungen

1. Freibetrag für bes. Fälle (§ 33a EStG i.V. m. § 52 12 EStG, Abschn. 196 EStR) - ja = 1 -	45
2. Anerkannte außergewöhnliche Belastung (§ 33 EStG) - ohne Abzug der zumutbaren Eigenbelastung-	46
3. Freibeträge nach § 33 a Abs. 1 bis 4 EStG (Abschn. 19o bis 193 EStR).	47
4. Minderung der Erwerbsfähigkeit wegen Körperbehinderung in v.H. - 1. Person -	48
(§ 65 Abs. 1 bis 3 EStDV, Abschn. 194 Abs. 1 bis 1o, 12, 13 und 15 EStR) - 2. Person -	49
5. Hinterbliebenenpauschbetrag nach § 65 Abs. 4 EStDV - ja=1-	5o

D. Steuerbegünstige Einkünfte

1. Begünstigte Einkünfte nach	
a) § 34 Abs. 2 Ziff. 1 EStG (Abschn. 197 EStR)	56
b) § 34 Abs. 2 Ziff. 2 EStG, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterlagen (Abschn. 197, 199 EStR)	57
c) § 34 Abs. 2 Ziff. 2 EStG, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn nicht unterlagen (Abschn.197, 199 EStR).	58

d) § 34 Abs. 3 EStG, soweit sie auf die Vorjahre entfallen (Abschn. 2oo, 2o1 EStR) 61
Einkommensteuer zu d) 62
e) § 34 Abs. 4 EStG - Steuerpflichtiger bzw. Ehemann - (Abschn. 2o2 EStR) 59
f) § 34 Abs. 4 EStG - Ehegatte - (Abschn. 2o2 EStR) 6o
g) § 34 b Abs. 3 Ziff. 2 EStG (Abschn. 2o5 EStR) 51
h) § 34 b Abs. 3 Ziff. 3 Buchst. b EStG (Abschn. 2o6 EStR) 52
i) Abschn. 211 Abs. 3 EStR 53
k) § 34 b Abs. 3 Ziff. 1 EStG (Abschn. 2o4 EStR) 54
l) § 34 b Abs. 3 Ziff. 3 Buchst a EStG(Abschn. 2o6 EStR) 55

2. a) Ausländische Einkünfte i. S. des § 34 c Abs. 1 EStG (1. Staat) 63
Ausländische Einkünfte i. S. des § 34 c Abs. 1 EStG (2. Staat) 83
b) Anzurechnende Steuer i. S. des § 34 c Abs. 1 EStG in DM (1. Staat) 64
Anzurechnende Steuer i. S. des § 34 c Abs. 1 EStG in DM (2. Staat) 84

3. Begünstigte Einkünfte von Erfindern (VO vom 3o.5.1951 u. VO vom 6.6.1951) 65

4. a) Begünstigte Einkünfte aus Berlin (West). 64
b) Wohnsitz oder Aufenthalt in Berlin (West) i. S. der §§ 1, 1a StERLG 1962 - ja = 1 - 67

E. Einbehaltene Steuerabzugsbeträge

1. Einbehaltene Lohnsteuer. o9o
2. Einbehaltene Kapitalertragsteuer, soweit sie 25 v.H. beträgt .o91
3. Einbehaltene Kapitalertragsteuer, soweit sie 3o v.H. beträgt .o92
4. Einbehaltene ..... Kirchenlohnsteuer o93
5. Einbehaltene ..... Kirchenlohnsteuer o94
6. Einbehaltene ..... Kirchenlohnsteuer o95
7. Einbehaltene ..... Kirchenlohnsteuer o96

F. Ergänzende Angaben

1. Auszuscheidende Kapitalerträge, die dem Steuerabzug in Höhe von 3o v.H. unterlegen haben (nur eingetragen wenn kein Antrag auf Einbeziehung in die Veranlagung gestellt wurde) . .68
2. Nachzuversteuernder Betrag für 1969, 197o, 1971nach § 1oa EStG (bei Ehegatten vgl. § 62 c Abs. 2 EStDV) 69
3. 1/3 bzw. 1/4 der Vermögensabgabe, die ein Dritter zugunsten des / der Steuerpfl. geleistet hat 7o
4. Nachsteuer nach den §§ 3o,31 EStDV (bei Ehegatten vgl. Abschn. 1o9 a EStR). 71
5. Nachsteuer nach § 43 EStDV (bei Ehegatten vgl. Abschn. 1o9 a EStR) 72
6. Ermäßigung (Summe der Ermäßigungen) für Darlehn nach den §§ 18, 19 BHG 1972 in DM 82

G. Verspätungszuschlag

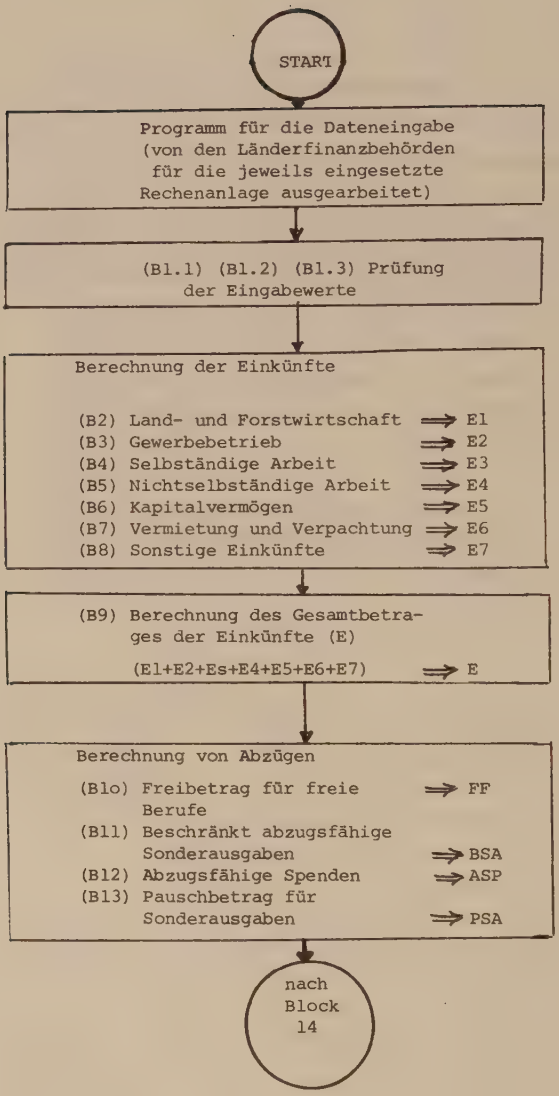
1. Zuschlag nach § 168 Abs. 2 AO in v.H. 73
2. Zuschlag nach § 168 Abs. 2 AO in DM 74

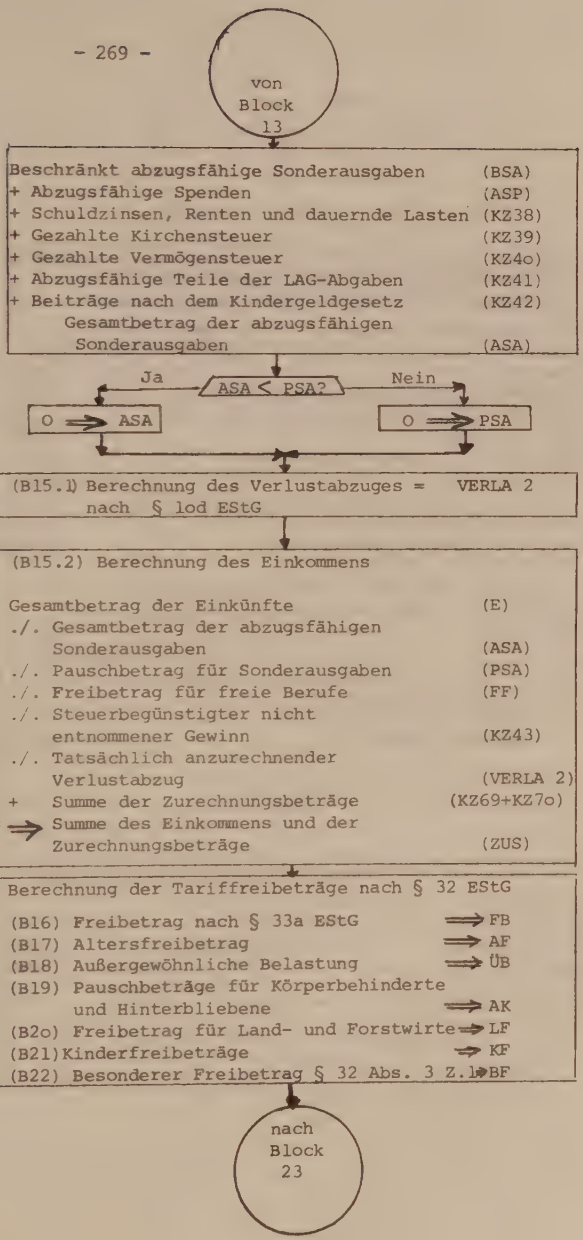
H.Vorauszahlungen

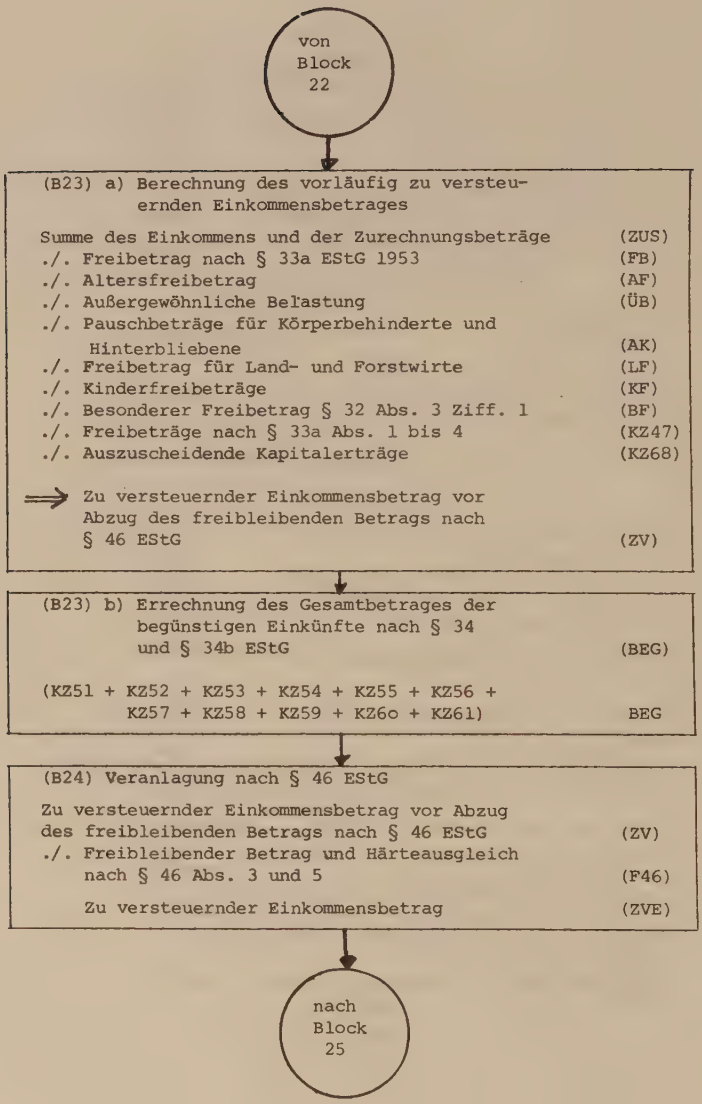
1. Bisher fällige Einkommensteuer-Vorauszahlungen des laufenden Veranlagungszeitraums	80
2. Maschinelle Anpassung	
a) Schlüssel für die anzuwendende Tabelle für Zwecke der Vorauszahlungen - Grundtab. = 1, Splittingtab. = 2 - . . .	75
b) Korrektivposten zum masch. errechneten zu verst. Einkommensbetrag für Zwecke der Vorauszahlungen	76
c) Voraussichtlich zu versteuernder Einkommensbetrag für Zwecke der Vorauszahlungen - ggf. 0 -	78
3. Manuelle Anpassung	
a) Vom Sachbearbeiter festgesetzte Vorauszahlungen für den laufenden Veranlagungszeitraum - ggf. 0 -	77
b) Vom Sachbearbeiter festgesetzte Vorauszahlungen für die folgenden Veranlagungszeiträume - ggf. 0 -	79

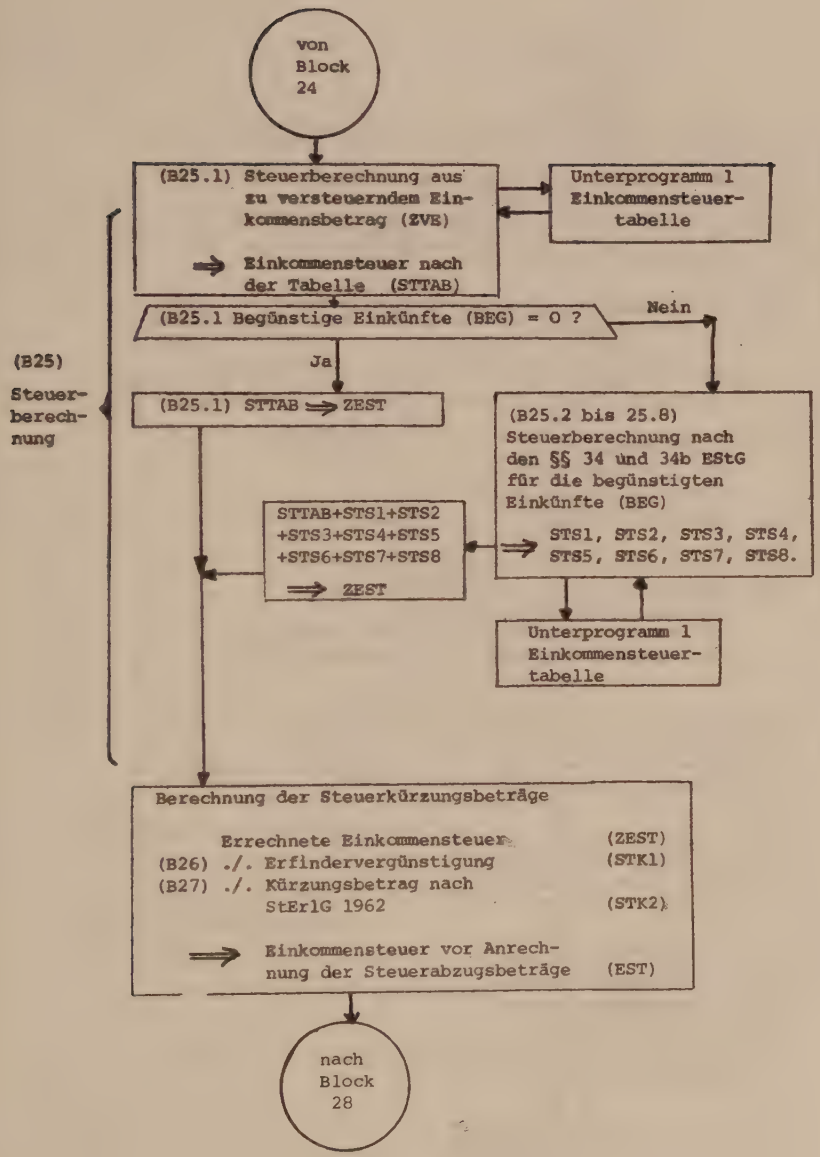
I. Kennzeichnung des Bescheids

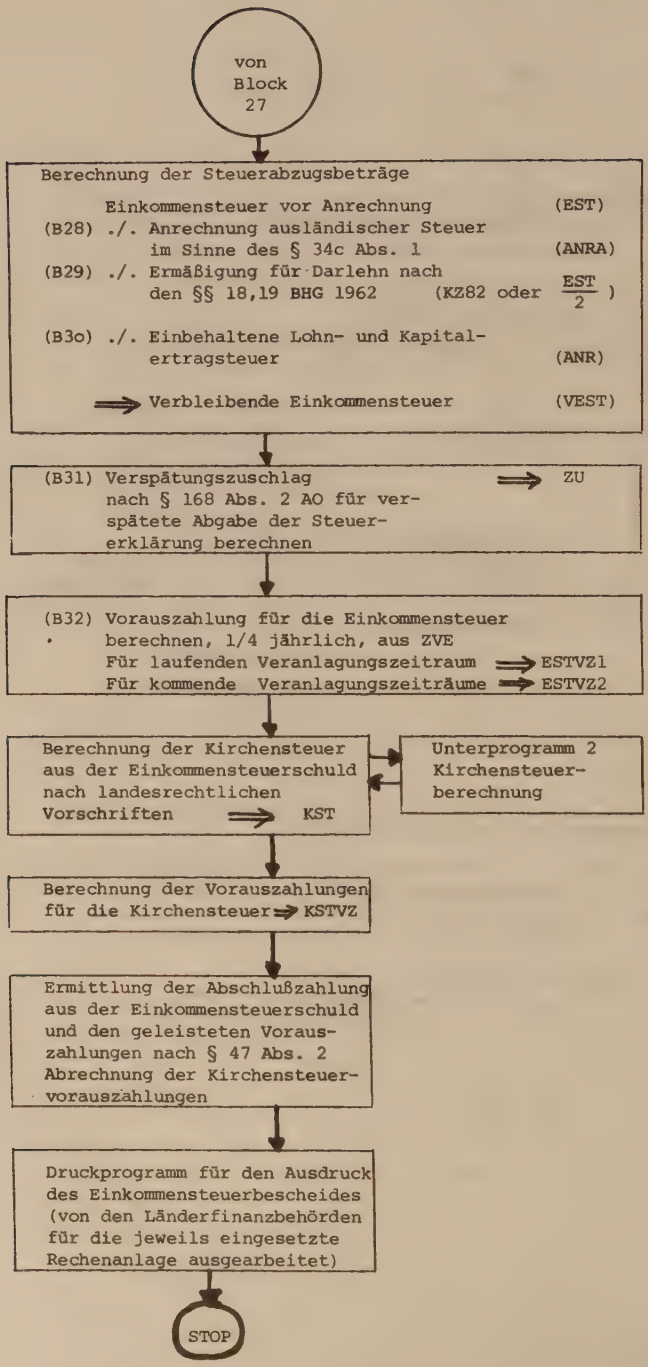
Kennzeichnung des Steuerbescheids als vorläufig, berichtigt, vorläufig, berichtigt, endgültig.	81

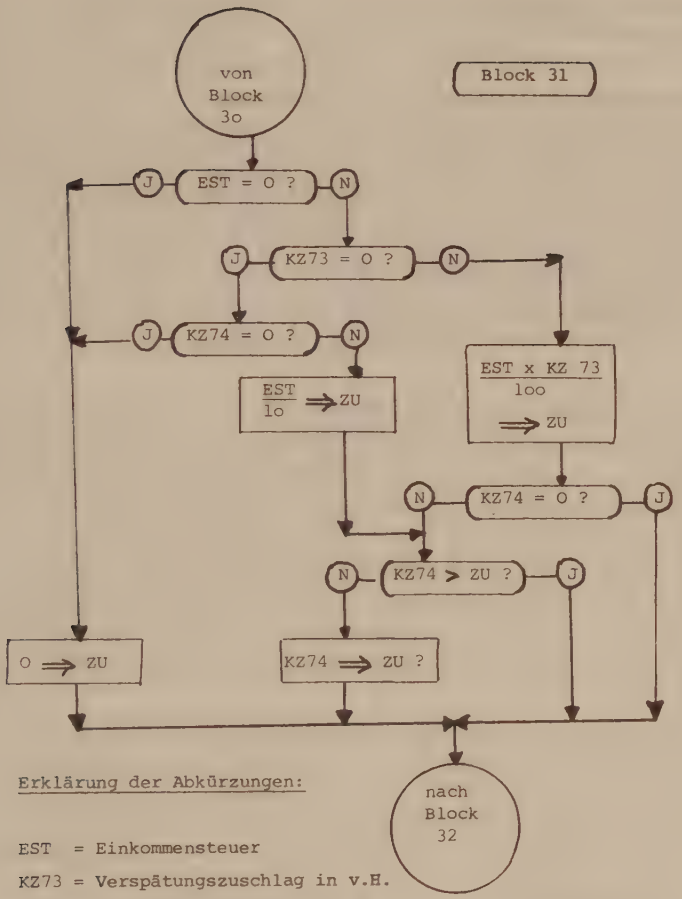

START
Programm für die Dateneingabe (von den Länderfinanzbehörden für die jeweils eingesetzte Rechenanlage ausgearbeitet)
(B1.1) (B1.2) (B1.3) Prüfung der Eingabewerte
Berechnung der Einkünfte
(B2) Land- und Forstwirtschaft ⇒ E1
(B3) Gewerbebetrieb ⇒ E2
(B4) Selbständige Arbeit ⇒ E3
(B5) Nichtselbständige Arbeit ⇒ E4
(B6) Kapitalvermögen ⇒ E5
(B7) Vermietung und Verpachtung ⇒ E6
(B8) Sonstige Einkünfte ⇒ E7
(B9) Berechnung des Gesamtbetrages der Einkünfte (E)
(E1+E2+Es+E4+E5+E6+E7) ⇒ E
Berechnung von Abzügen
(B10) Freibetrag für freie Berufe ⇒ FF
(B11) Beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben ⇒ BSA
(B12) Abzugsfähige Spenden ⇒ ASP
(B13) Pauschbetrag für Sonderausgaben ⇒ PSA
nach Block 14


von Block 13
Beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben (BSA)
+ Abzugsfähige Spenden (ASP)
+ Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten (KZ38)
+ Gezahlte Kirchensteuer (KZ39)
+ Gezahlte Vermögensteuer (KZ4o)
+ Abzugsfähige Teile der LAG-Abgaben (KZ41)
+ Beiträge nach dem Kindergeldgesetz (KZ42)
Gesamtbetrag der abzugsfähigen Sonderausgaben (ASA)
(B14) Abgleich mit Sonderausgaben-pauschbeträgen
Ja
ASA ≤ PSA?
Nein
0 ⟹ ASA
0 ⟹ PSA
(B15.1) Berechnung des Verlustabzuges nach § lod EStG = VERLA 2
(B15.2) Berechnung des Einkommens
Gesamtbetrag der Einkünfte (E)
./. Gesamtbetrag der abzugsfähigen Sonderausgaben (ASA)
./. Pauschbetrag für Sonderausgaben (PSA)
./. Freibetrag für freie Berufe (FF)
./. Steuerbegünstigter nicht entnommener Gewinn (KZ43)
./. Tatsächlich anzurechnender Verlustabzug (VERLA 2)
+ Summe der Zurechnungsbeträge (KZ69+KZ7o)
⟹ Summe des Einkommens und der Zurechnungsbeträge (ZUS)
Berechnung der Tariffreibeträge nach § 32 EStG
(B16) Freibetrag nach § 33a EStG ⟹ FB
(B17) Altersfreibetrag ⟹ AF
(B18) Außergewöhnliche Belastung ⟹ ÜB
(B19) Pauschbeträge für Körperbehinderte und Hinterbliebene ⟹ AK
(B2o) Freibetrag für Land- und Forstwirte ⟹ LF
(B21) Kinderfreibeträge ⟹ KF
(B22) Besonderer Freibetrag § 32 Abs. 3 Z.1 ⟹ BF
nach Block 23


von
Block
22
(B23) a) Berechnung des vorläufig zu versteuernden Einkommensbetrages
Summe des Einkommens und der Zurechnungsbeträge (ZUS)
./. Freibetrag nach § 33a EStG 1953 (FB)
./. Altersfreibetrag (AF)
./. Außergewöhnliche Belastung (ÜB)
./. Pauschbeträge für Körperbehinderte und Hinterbliebene (AK)
./. Freibetrag für Land- und Forstwirte (LF)
./. Kinderfreibeträge (KF)
./. Besonderer Freibetrag § 32 Abs. 3 Ziff. 1 (BF)
./. Freibeträge nach § 33a Abs. 1 bis 4 (KZ47)
./. Auszuscheidende Kapitalerträge (KZ68)
⟹ Zu versteuernder Einkommensbetrag vor Abzug des freibleibenden Betrags nach § 46 EStG (ZV)
(B23) b) Errechnung des Gesamtbetrages der begünstigen Einkünfte nach § 34 und § 34b EStG (BEG)
(KZ51 + KZ52 + KZ53 + KZ54 + KZ55 + KZ56 + KZ57 + KZ58 + KZ59 + KZ6o + KZ61) BEG
(B24) Veranlagung nach § 46 EStG
Zu versteuernder Einkommensbetrag vor Abzug des freibleibenden Betrags nach § 46 EStG (ZV)
./. Freibleibender Betrag und Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 und 5 (F46)
Zu versteuernder Einkommensbetrag (ZVE)
nach
Block
25


von Block 24
(B25.1) Steuerberechnung aus zu versteuerndem Einkommensbetrag (ZVE)
⇒ Einkommensteuer nach der Tabelle (STTAB)
Unterprogramm 1 Einkommensteuer-tabelle
(B25.1 Begünstige Einkünfte (BEG) = 0 ?
Nein
Ja
(B25) Steuer-berech-nung
(B25.1) STTAB ⇒ ZEST
(B25.2 bis 25.8) Steuerberechnung nach den §§ 34 und 34b EStG für die begünstigten Einkünfte (BEG)
⇒ STS1, STS2, STS3, STS4, STS5, STS6, STS7, STS8.
STTAB+STS1+STS2 +STS3+STS4+STS5 +STS6+STS7+STS8
⇒ ZEST
Unterprogramm 1 Einkommensteuer-tabelle
Berechnung der Steuerkürzungsbeträge
Errechnete Einkommensteuer (ZEST)
(B26) ./. Erfindervergünstigung (STK1)
(B27) ./. Kürzungsbetrag nach StErlG 1962 (STK2)
⇒ Einkommensteuer vor Anrechnung der Steuerabzugsbeträge (EST)
nach Block 28


von Block 27
Berechnung der Steuerabzugsbeträge
Einkommensteuer vor Anrechnung (EST)
(B28) ./. Anrechnung ausländischer Steuer im Sinne des § 34c Abs. 1 (ANRA)
(B29) ./. Ermäßigung für Darlehn nach den §§ 18,19 BHG 1962 (KZ82 oder EST/2)
(B3o) ./. Einbehaltene Lohn- und Kapitalertragsteuer (ANR)
⇒ Verbleibende Einkommensteuer (VEST)
(B31) Verspätungszuschlag ⇒ ZU nach § 168 Abs. 2 AO für verspätete Abgabe der Steuererklärung berechnen
(B32) Vorauszahlung für die Einkommensteuer berechnen, 1/4 jährlich, aus ZVE
Für laufenden Veranlagungszeitraum ⇒ ESTVZ1
Für kommende Veranlagungszeiträume ⇒ ESTVZ2
Berechnung der Kirchensteuer aus der Einkommensteuerschuld nach landesrechtlichen Vorschriften ⇒ KST
Unterprogramm 2 Kirchensteuerberechnung
Berechnung der Vorauszahlungen für die Kirchensteuer ⇒ KSTVZ
Ermittlung der Abschlußzahlung aus der Einkommensteuerschuld und den geleisteten Vorauszahlungen nach § 47 Abs. 2 Abrechnung der Kirchensteuervorauszahlungen
Druckprogramm für den Ausdruck des Einkommensteuerbescheides (von den Länderfinanzbehörden für die jeweils eingesetzte Rechenanlage ausgearbeitet)
STOP



Erklärung der Abkürzungen:

EST = Einkommensteuer
KZ73 = Verspätungszuschlag in v.H.
KZ74 = Verspätungszuschlag in DM
ZU = endgültiger Verspätungszuschlag

Berechnung des Verspätungszuschlags (§168 Abs. 2 AO)

d) Rechtliche Probleme beim Einsatz von EDVA in der Verwaltung

aa) Der maschinell erstellte Verwaltungsakt

Gegen die Verwendung von EDVA bei Entscheidungen der Verwaltung sind rechtliche Bedenken erhoben worden, die sich zumeist auf sehr allgemeine Erwägungen stützen. Die Bedenken resultieren aus der Vorstellung, daß die Selbständigkeit und Entscheidungsfreiheit der Beamten und Angestellten in der Verwaltung immer weiter zurückgedrängt und die Verwaltungstätigkeiten immer mehr schematisiert werden.

Die mit einer provozierenden Schrift von Karl Zeidler[1] eröffnete verwaltungsrechtliche Diskussion sieht das Problem in der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen und mit welchen Rechtsfolgen es zulässig ist, Verwaltungsakte von Menschen auf Maschinen zu übertragen. Zeidlers These ist, daß Rechtsnormen nur an Menschen adressiert werden können, nicht aber an Maschinen. Daraus zieht Zeidler die Folgerung, daß Verwaltungsakte von Menschen ausgefertigt werden müssen, wenn sie als rechtlich relevant angesehen werden sollen.

Am Beispiel des maschinellen Steuerbescheids erläutert Zeidler seine Bedenken gegen die Verwendung des Begriffes "Verwaltungsakt" für die "maschinellen" Entscheidungen. Bei dem neuen Verfahren setzt der Beamte nur die Eingabewerte fest, d.h. er bestimmt diejenigen Summen, die nach dem Steuerrecht als Ausgangswerte für die Steuerberechnung anerkannt werden müssen. Diese Daten werden auf geeignete Datenträger übertragen, und in dieser Form werden sie in die Anlage eingegeben. Sie rechnet die Steuerschuld nach den Programmen aus und druckt gleichzeitig den Steuerbescheid.

1) Vgl. Zeidler, K., Über die Technisierung der Verwaltung Eine Einführung in die juristische Beurteilung der modernen Verwaltung, Karlsruhe 1959; Zeidler, K., Zur Technisierung der Verwaltung, DVBl 1961, S. 493 ff.

Nach Zeidler kann der so zustande gekommene Verwaltungsakt nur bis zur Datenfestlegung unter dem Aspekt rechtmäßig oder rechtswidrig beurteilt werden; von der Dateneingabe an produziere die Maschine selbständig die behördliche Anordnung und dieser zweite Teil sei rein technischer Natur. Zeidler nennt den ersten Abschnitt die "gesetzesvollziehende Verwaltungshandlung", den zweiten maschinellen Teil nennt er "Verwaltungsfabrikat".[1] Die Unterscheidung werde besonders klar, wenn die Bearbeitung der Daten nicht im Bereich des Verwaltungsträgers, sondern im Auftrage der Behörde durch private Rechenzentren ausgeführt werde.

"Verwaltungshandlung und Verwaltungsfabrikat machen zusammen den Verwaltungsakt aus",[2] sagt Zeidler weiter. Dieser Satz ist jedoch einigermassen überraschend, und man fragt sich nach dem Sinn der Unterscheidung, wenn Zeidler im wichtigesten Anwendungsfall, im Prozeß, doch für das Produkt den Begriff "Verwaltungsakt" verwenden will. Die These von der Trennung der Entscheidungsbeiträge ist zwar richtig, die Folgerung einer Abgabe von Entscheidungsleistungen ist jedoch falsch. Dies wird besonders deutlich, wenn man von einer funktionalen Analyse der Entscheidungsbeiträge ausgeht. Die juristische Funktion geht in keiner Beziehung auf die Maschine über. Die Verantwortung bleibt den Menschen vorbehalten, wenn sie auch zum Teil in anderen Formen, etwa als Mitwirkung bei der Programmierung von Maschinen erbracht wird.

In ihren Beiträgen zu dieser Diskussion zeigen Maaß und Müller-Heidelberg,[3] daß elektronische Rechenanlagen in ihrer Tätigkeit an das vom Menschen erstellte Programm gebunden sind und Entscheidungen nur insoweit treffen können, als sie das Vorliegen eines bestimmten Sachverhalts prüfen und ab-

1) Vgl. Zeidler, K., Über die Technisierung der Verwaltung, a.a.O., S. 18
2) Vgl. Zeidler, K., Über die Technisierung der Verwaltung, a.a.O., S. 18
3) Vgl. Maaß, W., Zur Frage der Haftung und Verantwortlichkeit im Bereich der automatischen Datenverarbeitung, DVBl 1961, S. 7 f.; Müller-Heidelberg, K., Verwaltungsrechtliche Probleme des maschinell hergestellten Verwaltungsaktes, DVBl 1961, S. 11 f.

hängig von dem Ergebnis der Prüfung einen von mehreren, genau vorherbestimmten Weg der weiteren Bearbeitung einschlagen. Voss[1] spricht davon, daß die Anlagen lediglich menschliche Entscheidungen " in mechanischen Verfahren vervielfachen". Ermessensentscheidungen werden daher weiterhin von zuständigen Sachbearbeitern bei der Festlegung der Eingabedaten getroffen. Grundsätzliche Bedenken rechtlicher Art gegen den Einsatz von elektronischen Rechenanlagen in der öffentlichen Verwaltung dürften daher kaum zu rechtfertigen sein.

Von diesen Erkenntnissen aus löst sich auch das Problem, ob der hoheitliche Charakter auch dann gewahrt ist, wenn die Berechnungen von einem privaten Unternehmen im Auftrage der Verwaltung durchgeführt werden. Die Frage ist zu bejahen, wenn die Behörde das dem Gesetz entsprechende Programm liefert und dieses Programm ausgeführt wird. Das bedeutet, daß die Verwaltung im allgemeinen durch ihre Fachleute bei der Programmierung mitwirkt und die Ausführungen der Berechnung überwachen muß, indem sie die zu verarbeitenden Daten festlegt und dafür sorgt, daß kein fertiger Verwaltungsakt ohne den Willen des zuständigen Beamten abgesandt wird. Dann ist die Tätigkeit der Angestellten der Privatfirma - mag sie auch nach Umfang und Intensität bedeutend erscheinen - nur eine Hilfsfunktion. Der hoheitliche Charakter der erlassenen Akte ergibt sich allein aus dem Gesetz; das Gesetz bewirkt, daß die von privaten Angestellten durchgeführten Arbeiten zu einem Verwaltungsakt führen.[2]

Die ursprünglich außerordentlich umstrittene Frage, ob Verwaltungsakte überhaupt durch Maschinen erstellt werden können, hat sich durch die Praxis der Gerichte erledigt. Strittig

1) Voss, F., Die mechanisierte Steuerveranlagung, BB 1960, S. 699

2) Die KGSt hat jedoch Bedenken Steuerveranlagungen in Lohnarbeit zu vergeben. Vgl. das Lochkartenverfahren in der Kommunalverwaltung, 2. Aufl., Köln 1959, S. 92

ist gegenwärtig nur die Frage, ob maschinell erstellte Bescheide für den Bürger verständlich und nachprüfbar sein müssen.[1] In der Praxis begegenen uns daher z.B. auf dem Sektor des Lohnsteuerjahresausgleichs immer wieder Verwaltungsakte, die diese Bedingungen nicht erfüllen. Gerade weil es zu keiner untragbaren Belastung des Einzelnen kommen darf, müssen automatisch erstellte Bescheide für jedermann lesbar und verständlich sein. Kennziffern dürfen nur dort benutzt werden, wo sie die Lektüre des Textes nicht erschweren.[2]

bb) Rechtsfolgen von Fehlern

Während z.B. das gesetzmäßige Handeln nahezu unbemerkt bleibt und nicht persönlich angerechnet wird, haben Fehler die Eigenschaft aufzufallen und eine Erklärung zu fordern. Hinzu kommt, daß Verdienste leichter zu erklären und besser mit anderen zu teilen sind als ein Mißgeschick. Dabei entsteht manchmal der Eindruck, daß ein Fehler überhaupt nicht verursacht worden ist oder allenfalls einem ganz bestimmten Schuldigen "passierte", dem seine Verteidigung mißlang.[3]

Fehlerfreiheit und reibungsloser Ablauf sind schon fast ein Erfolg. Schließlich kann man auch wohl immer Folgen des eigenen Handelns finden, die förderungswürdigen Zwecken dienen. Im Idealfall soll es unerheblich sein, wer darüber entscheidet, ob ein Fehler vorliegt oder nicht. Praktisch ist es auch in der Finanzverwaltung nicht unerheblich, ob Kollegen, Vorgesetzte, Rechnungshöfe oder Gerichte die Fehler-

---

1) Vgl. von Oertzen, H.J., Automationsgerechte Gesetze als Voraussetzung der Automation, DVBl 1969, S. 61

2) Gerade deshalb bestehen gegen die Überlegung von Ulrich Klug (Juristische Logik, 3. Aufl., Berlin-Göttingen-Heidelberg. S. 169) erhebliche Bedenken, in einzelnen Bereichen, wie etwa im Steuerrecht die Gesetze in Form von Blockdiagrammen zu verkünden, um auf diese Weise die elektronischen Anlagen unmittelbar einsetzen zu können. Die Kehrseite ist ein Minimum an Verständlichkeit; der Gesetzestext würde selbst den meisten Juristen verschlossen bleiben.

3) Vgl. Morstein-Marx, F., Freiheit und Bürokratie, Zur Natur der "Amtsschimmel" Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie 1956, S. 351 ff.

kontrolle ausüben. Und obwohl es auch hier eine Anzahl von Strategien gibt, das Fehlerrisiko zu mindern, zu verlagern, für Vermeidungsmöglichkeiten vorzusorgen bzw. die Fehler nachträglich zu bagatellisieren, bleibt ein Rest. Dieses Fehlerbewußtsein darf jedoch nicht überspitzt werden. Heute wird vielfach bei Vorgesetzten Nachsicht bei Fehlern ihrer Untergebenen (permissive leadership) gefordert, um ihre spontane Mitarbeit zu wecken. Andererseits wird die Toleranz von Fehlern die kritische Schwelle der Fehlervorsicht ändern und mehr Fehler zur Folge haben. Das Prinzip der Interessenabwägung eignet sich schlecht als Grundlage der Fehlerabwicklung.[1)] Man verwendet dann Begriffe wie "öffentliches Interesse", " Interesse an Rechtssicherheit","Vertrauensschutz", "Gleicheit", "Gerechtigkeit" als vordergründige Leerformeln. Praktisch bedeutsam sind insbesondere die "halben Fehler". In diesem Bereich gibt es keine eindeutige Verantwortlichkeit. Mit einigem Geschick kann sich daher der normale Bearbeiter, dessen Entscheidung später mißbilligt wird, auf vertretbare, wenn auch letztlich nicht stichhaltige Argumente zurückziehen. Er nimmt dann eine Korrektur auf sich, ohne einen beruflichen Kunstfehler einzugestehen: "Zu der Zeit, als dieses oder jenes Urteil des BFH noch nicht ergangen war, konnte man annehmen, daß ... zumal der Kommentar von X eine schwer verständliche, aber in diesem Sinne auslegbare Erläuterung gibt."

Das Netz der Verantwortlichkeit für Rechtsfehler ist weitmaschig und erfaßt nur grobe Verstöße. Um wichtige Nuancen anders ist die Situation der Verantwortung dessen, der an der EDV beteiligt ist: sei es daß er Daten umformt, Unterlagen zusammenstellt, Maschinenprogramme entwirft oder kodiert, die Anlage bedient oder wartet. Denn die Fehlerzurechnung bereitet nun keine erhebliche Schwierigkeiten mehr.

---

1) Vgl. Becker, F., Luhmann, N., Verwaltungsfehler und Vertrauensschutz. Möglichkeiten gesetzlicher Regelung und Rücknehmbarkeit von Verwaltungsakten, Berlin 1963, S.llo ff.

Wird die EDV-Anlage zum Erlaß von Verwaltungsakten eingesetzt, so ist es manchmal zweckmäßig, die erforderlichen Daten und Werte aus den vorhanden Unterlagen ungeprüft als Grundlage der Verwaltungsakte zu übernehmen und erst nachträglich zu überprüfen. Dies geschieht z.B. bei der elektronischen Steuerveranlagung: dort wird die Veranlagung "nach Erklärung" für "unerläßlich" gehalten.[1] Die eingegangenen Steuererklärungen werden, bevor sie in die Maschine gegeben werden, nur noch darauf durchgesehen, ob sie den maschinellen Anforderungen genügen.[2] Der Steuerpflichtige erhält den Bescheid schneller als bisher, aber die materielle Nachprüfung erfolgt erst später, denn die elektronischen Anlagen können allenfalls Unklarheiten, Widersprüche oder Lücken der Steuererklärung aufdecken oder eine Verprobung vornehmen.

Stellt sich nachträglich heraus, daß ein mit Hilfe elektronischer Rechenanlagen erstellter Steuerbescheid fehlerhaft ist, so sind die Folgen abhängig von der Art des Fehlers.[3] Nach § 92 Abs. 3 ist die Berichtigung von Schreibfehlern, Rechenfehlern und ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten zulässig.[4] § 92 Abs. 3 AO deckt also alle Fehler, die nicht auf einem Rechtsirrtum beruhen. Dazu gehören bei automatischer Erstellung der Steuerbescheide Fehler, die beim Verschlüsseln oder Lochen der Eingabedaten oder bei der Ver-

---

1) Vgl. Thiel, R., Die Berichtigungsveranlagung gemäß § 222 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 AO, FR 1958, Beilage zu Nr. 23
2) Vgl. Voss, G., Die Mechanisierung der Steuerverwaltung, StBp 1961, S. 126
3) Vgl. Voss, G., Die Berichtigung "fabrizierter" Steuerbescheide, BB 1960, S. 1091 f.
4) Auf der gesetzlichen Grundlage des § 92 AO hält vor allem die Rechtsprechung der Finanzgerichte (Vgl. BFH-Urteil vom 18.2.1954, BStBl 1954, S. 133) die Unterscheidung zwischen Willensbildungsfehlern und Erklärungsfehlern für maßgebend und wird dadurch der Tatsache nicht gerecht, daß beide Fehler sowohl offensichtlich als auch nicht offensichtlich sein können.

arbeitung der Daten in der Maschine auftreten könnten, soweit die Fehler der zuletzt genannten Art auf eine falsche Bedienung oder auf ein technisches Versagen der Anlage zurückzuführen sind. Selbst Fehler, die durch die falsche Codierung des Programms verursacht sind, können nach der genannten Vorschrift berichtigt werden.

Eine andere Regelung gilt für Fehler im Programm, die durch eine falsche Interpretation des Gesetzes verursacht sind, und für Fehler, die dem Sachbearbeiter bei der Tatsachenfeststellung aufgrund einer falschen Beurteilung der Rechtslage unterlaufen. Da solche Fehler " auf Rechtsirrtum beruhen, dürfen (sie) nicht nach § 92 Abs. 2 AO berichtigt werden".[1] Programmfehler, denen eine falsche Rechtsanwendung zugrunde liegt, sollten vor Verwendung des Programmes eliminiert werden. Das geschieht durch Prüfung des Flußdiagramms wie auch durch Testen des Programmes mit einer sog. Schattenveranlagung. Im Gegensatz dazu können Fehler, die dem Sachbarbeiter unterlaufen, nie ganz ausgeschaltet werden. In der Regel wird es sich dabei um Fehler handeln, auf die § 92 Abs. 3 AO Anwendung findet. Fehler aufgrund einer falschen Beurteilung der Rechtslage werden bei gründlicher Ausbildung der Sachbearbeiter selten sein. Die rechtlichen Folgen solcher Fehler sind bei elektronischer Steuerveranlagung dieselben wie bei manueller Veranlagung, da in beiden Fällen die Tatsachenfeststellung manuell in grundsätzlich gleicher Weise durchgeführt wird. Die elektronische Datenverarbeitung bringt deshalb in dieser Beziehung keine neuen Probleme mit sich.

Jedoch können Steuerbescheide nur nach den eng umrissenen Voraussetzungen des § 94 AO zurückgenommen oder geändert werden.[2] Materiell bindet er die Verwaltung allerdings in

---

1) Voss. G., Die mechanisierte Steuerveranlagung, BB 1960, S. 701

2) Vgl. Vogel, K., Die Berichtigungsveranlagung, Köln 1959, S. 15; Neumann, S., Die Grenzen des Vertrauensschutzes im öffentlichen Recht, NJW 1962, S. 1085 f.

der Regel nicht, denn sie kann durch einen neuen, selbständigen Bescheid nach §§ 223 AO Steuern nachfordern (mit Beschränkungen nach § 222 AO). Wegen der geschilderten Besonderheiten des elektronischen Veranlagungsverfahrens spricht Thiel jedoch dem maschinell gefertigten Steuerbescheid jegliche Rechtswirkung ab. Er meint, statt dessen bedürfe es der Bestimmung einer Frist, innerhalb derer nach materieller Prüfung der Steuererklärung eine Berichtigung des dem Steuerpflichtigen erteilten Bescheides zulässig sein soll (und zwar sollte diese Frist identisch sein mit der - gegenüber der geltenden von 5 Jahren - auf drei Jahren verkürzten Verjährungsfrist).

Diese Auffassung trifft aber de lege lata nicht zu. Will die Behörde einen formal rechtskräftigen Verwaltungsakt zugunsten des Betroffenen ändern, weil die tatsächlichen Voraussetzungen den Verwaltungsakt nicht rechtfertigen, dann muß mangels Zustimmung des Betroffenen entweder eine gesetzliche Vorschrift sie dazu ermächtigen oder in dem ursprünglichen Verwaltungsakt einen Widerrufsvorbehalt enthalten sein.

3. Modell einer elektronischen Steuerrechtsdokumentation

a) Die Notwendigkeit einer besseren Informationserschließung[1)]

aa) Überblick

Die Flut an Gesetzen, Verordnungen, Richtlinien, Erlassen, Urteilen und Fachliteratur ist in den letzten Jahrzehnten

1) Der Begriff ist umfassend zu verstehen. Er umschließt das Erfassen, Aufbewahren und Aufbereiten von Literaturstellen, wie die Durchführung spezifischer Suchaufträge. Vgl. Fiedler, H., Perspektiven juristischer Dokumentation, Forschung und Textverarbeitung mit Elektronenrechnern, NJW 1968 , S. 274. Im angelsächsischen Sprachgebrauch hat sich der Begriff "information retrieval" eingebürgert, der den Akzent auf das Ergebnis der Suche legt und insofern irreführend ist, als nicht Informationen, sondern Dokumente, die diese enthalten, gesucht werden. Im Französischen wird dagegen meist der Ausdruck "recherche documentaire" verwendet, der den Vorgang der Suche betont.

auf allen Rechtsgebieten beträchtlich gestiegen. Nach dem Bericht der Arbeitsgruppe für Datenverarbeitung[1] hat sich der Umfang der jährlich vom Bundestag verabschiedeten Gesetze zwischen 1953 und 1969 verdoppelt. Selbst wenn man die Zahl der vom Parlament zu verabschiedenden Gesetze einschränkte. wäre die Normenflut nicht gestoppt, sondern nur auf andere Instanzen verlagert. Daher ist die oft kritisierte Aufweichung der Gesetze durch Generalklauseln und unbestimmte Rechtsbegriffe ein unvermeidliches Ventil, um den ökonomischen und sozialen Anforderungen gerecht zu werden.

Der Bericht der Arbeitsgruppe für Datenverarbeitung im Bundesministerium für Justiz beschreibt das Anwachsen der Informationsflut und die damit zusammenhängenden Fragen des Auffindens der gesuchten Information sehr eindringlich. Die Schlagwörter hierfür sind "Informationsflut", "Informationslawine", "Informationskrise".[2]

Diese Entwicklung zeigt, daß das geltende Recht und die Rechtsprechung kaum mehr überschaubar sind. Folgen dieses Tatbestandes sind immer bedenklichere Divergenzen bei der Anwendung einheitlicher Regeln und damit ein erheblicher Vertrauensschwund der Steuerpflichtigen gegenüber den Gerichten und der Verwaltung. In der Regel ist es unmöglich, sämtliche für eine Entscheidung wichtige steuerrechtliche Informationen zusammenzutragen. Das Nachschlagen in Kommentaren, Fachzeitschriften, Entscheidungssammlungen usw. ist oft zu zeitaufwendig, und zwar auch dann, wenn eine sehr gut ausgestattete Bibliothek zur Verfügung stehen sollte. Die herkömmlichen Dokumentationsmittel (Gesetzessammlungen, Nachschlagewerke und Karteien) reichen nicht aus, um die Informationsflut zu bewältigen. Sie umfassen meist nur enge Teilbereiche und sind in der Regel nur einem kleinen Benutzer-

1) Bericht der Arbeitsgruppe für Datenverarbeitung. Juristisches Informationssystem mit Hilfe der EDV. Beilage zum Bundesanzeiger Nr. 41 vom 28.2.197o
2) Vgl. Bischoff, U., Die Informationslawine, Düsseldorf 1967

kreis zugänglich. Sie lassen sich außerdem nur schwer auf dem neuesten Stand halten und bieten daher keine ausreichende Sicherheit.

Die technische und wirtschaftliche Bedeutung einer Steuerrechtsdokumentation liegt vor allem in der Rationalisierung der Arbeit aller im Steuerwesen Tätigen.[1] Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbeamte, Wirtschaftsprüfer und auch Richter sind heute zur Lösung nicht alltäglicher Rechtsfragen unter Umständen stundenlang mit Sucharbeiten befaßt, um eine, bereits veröffentlichte, zu einem besonderen Rechtsproblem verkündete Entscheidung zu finden.

Bisher wird eine Lösung des Dokumentationsproblems[2] mit technischen Mitteln einmal dadurch erschwert, daß die Suche nach der relevanten Literatur als geistige Tätigkeit angesehen wird, zum anderen wird irrtümlich angenommen, daß Wirtschaftlichkeit bei der Informationssuche von sekundärer Bedeutung sei. Die Bibliotheken halten es für vordringlich, jederzeit den Standortnachweis erbringen zu können und konzentrieren sich darauf, den Rücklauf des ausgeliehenen Schrifttums zu überwachen. Die Mängel der Stichwortkarteien sind evident und die Namens- und Titelregister setzen voraus, daß dem Suchenden zumindest ein Name oder ein Titel bereits bekannt ist. Er kann dann zwar einer so gefundenen Literaturstelle weitere Angaben entnehmen, wird aber dabei immer nur zu älterer Literatur geführt.

---

1) Vgl. S.185 ff.
2) Bereits 1962 hat der Bundesrechnungshof eine "Untersuchung über die wissenschaftliche Dokumentation in der Bundesrepublik Deutschland" herausgegeben. Bundestagsdrucksache III 1518, Anlage D, Nr. 23

Die Dokumentationszentrale soll dem Informationssuchenden auf die Frage nach dem Stand des geltenden Rechts eine exakte Antwort geben.[1] Gerade diese Transparenz wird jedoch dort unterminiert, wo sich die Rechtsanwendung auf unveröffentlichte Materialien stützt. Nicht umsonst vollzieht sich die Willensbildung des Parlaments öffentlich und es ist auch kein Zufall, daß die Verhandlungsberichte jedem zugänglich sind.

Angesichts der unvollkommenen Information interessieren einmal die Möglichkeiten zur Verbesserung des Informationsgrades und zum anderen Verhaltensweisen bei gegebenem Informationsgrad.[2] Dabei handelt es sich einmal um Maßnahmen zur Verbesserung und Vermehrung der originären Informationen (einschließlich der Transformation von originären Informationen zu neuen Informationen) und zum anderen um die Entwicklung von besonderen Entscheidungsregeln. Sämtliche für die Entstehung einer bestimmten gesetzlichen Regelung wichtigen Unterlagen lassen sich aufnehmen, unabhängig davon, ob es sich um ausformulierte Vorschläge, detaillierte Stellungnahmen oder ausgedehnte Debatten handelt. Systematische Zusammenhänge werden ebenso sichtbar wie jeweils relevante Vorschriften.

Da die verfügbare Zeit nicht mehr ausreicht, alles "auf Vorrat" zu lesen, was über den Schreibtisch läuft, muß ein besseres steuerrechtliches Informationssystem auch dann funktionieren, wenn der Berater erst aufgrund seiner Frage von der Existenz einer bestimmten Rechtsquelle erfährt. Nach diesem Prinzip verfahren die Nachschlagwerke und Sammlungen, die sich in der Praxis auf Teilgebieten jahrzehntelang bewährt haben. Deshalb wäre es theoretisch vorstellbar, ein riesiges Lexikon des Steuerrechts zu erstellen, und durch ein

---

1) Die Deutsche Gesellschaft für Dokumentation e.V. in Frankfurt am Main hat ein Lehrinstitut eingerichtet, in welchem "Dokumentare" ausgebildet werden.
2) Vgl. Wittmann, W., Information, HdO, a.a.O., Sp. 699

tief gegliedertes Stichwortverzeichnis zu erschließen. Mit dem bloßen Zusammenfassen des Materials wäre aber die Aufgabe, ein verbessertes Informationssystem zu schaffen, keineswegs erfüllt. Wesentliche Schwierigkeiten liegen vielmehr darin, dieses umfassende Lexikon aktuell zu halten und mit ihm zu arbeiten.

In dieser Situation drängt sich die Frage auf, ob nicht die EDV, - die von Anfang an als Informationsinstrument konzipiert worden ist - eine Lösung bietet, um die "Krise" zu beenden.[1] Aufgrund ihrer großen Speicherkapazität und ihrer hohen Verarbeitungsgeschwindigkeit ermöglicht sie es, den gesamten Wissensstoff eines Fachbereiches maschinell zu speichern, auf Anfrage zu durchsuchen und über Telefon, Fernschreiber, Schnelldrucker oder Bildschirmgeräte schnell und lückenlos alle Informationen zu benennen, die für die Entscheidung des Steuerfalles benötigt werden.

Die Schwierigkeit eines verbesserten steuerrechtlichen Informationssystems liegt nicht in der Speicherung großer Informationsmengen. Lose-Blattwerke und Mikrofilm-Bibliotheken lösen die Aufgaben der bloßen Informations-Fixierung. Problematisch ist vielmehr die herkömmliche Methode des Suchens, Wiederauffindens gewünschter Informationen und ihre zeitgerechte Verfügbarkeit nicht nur am Ort des Speichers und für einen Informationssuchenden, sondern überall da, wo die Information benötigt wird.

Gleichgültig, ob es um Gesetze, Entscheidungen oder Literaturmeinungen geht, EDV-Anlagen verschaffen auf jeden Fall die Möglichkeit einer schnellen und zuverlässigen Information.

---

1) Das wachsende Interesse an dem Fragenkomplex Datenverarbeitung und Recht wird durch die Bildung einer Verlegervereinigung Rechtsinformatik bestätigt, der zunächst 10 juristische Verlage angehören. Vgl. JUS 1970, H. 6 S. VII. Die Verlegervereinigung wurde mit dem Ziel gegründet, zusammen mit anderen Interessenten ein "Forschungszentrum Rechtsinformatik" zu gründen.

Gerade im Steuerrecht ist heute nicht Transparenz, sondern Undurchschaubarkeit die Regel. Was nutzen die detailliertesten gesetzlichen Vorschriften und Interpretationsspielräume, wenn sie nicht jeden potentiellen Adressaten erreichen und so auch ständig "respektiert" werden. Das Beispiel des Ministerialbeamten, der zuweilen Jahre damit verbringt, nach Vorschriften zu fahnden, die durch ein neues Gesetz tangiert werden, dürfte abschreckend genug sein[1]. Dort, wo sich die gesamte Rechtsordnung offenlegen läßt, werden Widersprüche und Inkonsistenz sofort sichtbar. Außerdem sind Argumente nicht mehr ohne weiteres durch imponierende Abfolgen von Belegstellen zu ersetzen. Die hinter dem Fundstellenhinweis sich verbergende Information ist ohne Schwierigkeiten kontrollierbar. Anpassung ist keineswegs die Alternative zur Unkenntnis der in der Rechtsprechung und Literatur geäußerten Überlegungen.Wer die Auseinandersetzung scheut und es vorzieht, nur bereits Gesagtes zu wiederholen, der vermag dies schon jetzt, indem er seine Entscheidung nur an die lange Belegkette anhängt, die jeder Kommentar bietet, und dies, ohne die Argumente überhaupt zu kennen.

Für den Aufbau von Dokumentationen ist daher nicht in erster Linie die maschinelle Einrichtung (hardware) und die Programmgestaltung (software) entscheidend, sondern es kommt vor allem auf die Entwicklung eines ausgereiften organisatorischen Konzepts (brainware) an, das flexibel genug ist, um auch die schnell wachsenden Informationsmengen zu berücksichtigen und dem zukünftig zu erwartenden Informationsbedürfnis Rechnung zu tragen.

In der BRD wurden die damit verbundenen Fragen bisher wenig beachtet. Neben der von Steinbuch beobachteten "Computer-Können-nicht"[2] Literatur kommen aus dem Bereich der Verwaltung einige Stimmen wie "Computer-dürfen-nicht".[3]

1) Vgl. S. 321
2) Vgl. Steinbuch, K., Falsch programmiert, 7. Aufl., Stuttgart 1969, S. 83
3) Vgl. Zeidler, K., Über die Technisierung der Verwaltung, Karlsruhe 1959, Bull, H.-P., Verwaltung durch Maschinen, Rechtsprobleme der Technisierung der Verwaltung, Köln und Berlin 1964

Langsam beginnt sich eine neue Entwicklung durchzusetzen. Im Sommersemester 197o hat Steinmüller in Regensburg die erste deutsche Vorlesung für Rechtsinformatik gehalten. Der Deutsche Juristentag hat aufgrund der Vorarbeiten der 1968 gegründeten Kommission für Datenverarbeitung[1] im Jahre 197o die Öffentlichkeit mit den sich aus der EDV ergebenden Probleme bekannt gemacht. Das wachsende Interesse an dem Fragenkomplex elektronischer Datenbanken wird durch die Bildung einer Verlegervereinigung Rechtsinformatik bestätigt, der zunächst lo juristische Verlage angehören.[2]

bb) Steuerrechtsdokumentation und Steuerrechtsprechung

Beim BFH werden alle Urteile sowie sonstige Fachliteratur von einer eigenen Dokumentationsstelle erfaßt und ausgewertet.[3] Da die Dokumentation der Urteile für die Gerichte von großer Bedeutung ist, ist der Zeitraum zwischen Urteilsverkündung und Aufnahme im Nachschlagewerk der Dokumentationsstelle zu minimieren. Beim BFH dauert die Nachweisung etwa 2-3 Wochen, da die Urteile erst im Anschluß an die Ausfertigung den Dokumentationsstellen zur Verfügung stehen. Die Dokumentationsstellen nehmen nur solche Urteile auf, in denen zu wesentlichen Rechtsfragen etwas Neues ausgeführt wird oder die von der bisherigen Rechtsprechung abweichen. Durch diese Auswahlbeschränkung soll die Übersichtlichkeit der Rechtskarteien auf lange Zeit gewährleistet bleiben und vor allem erreicht werden, daß nur solche Entscheidungen ausgewertet werden, die eine wirkliche Fortentwicklung der Rechtsprechung aufzeigen.

In diesen Karteien werden ebenso Anmerkungen, Besprechungen und Ansätze zu den einzelnen Urteilen erfaßt. Außerdem werden die Mitglieder des BFH laufend über wichtige Entscheidungen

1) Die Kommission wurde von Reimer Schmidt geleitet. Zur Arbeit der Kommission vgl. den Bericht von Bühnemann, NJW 1969, S. 688.
2) Vgl. JUS 197o, H. 6, S. VII
3) Vgl. Gerstenkorn-Kirchner (Hrsg.), Die Dokumentation der Bundesgerichte der Bundesrepublik Deutschland, Österreichs und der Schweiz, Bonn 1964

anderer Gerichte unterrichtet. Da sich die Rechtsprechung der Bundesgerichte laufend überschneidet, wäre ein Ausbau der Dokumentationszusammenarbeit wünschenswert.

Es ergibt sich nun die Frage, wer diese Auswahl durchführt, die Leitsätze der Entscheidungen formuliert und die Klassifizierung des an die Dokumentationsstelle überwiesenen Materials für die Einordnung in die Spezialkartei vornimmt. Für eine zentrale Instanz, zumindest auf der Ebene der betroffenen Gerichte, spricht die weitaus größere Wahrscheinlichkeit einer einheitlichen Anwendung allgemeiner Richtlinien. Zudem ist die Entlastung der einzelnen Richter ein Vorteil. Jedoch könnte bei besonders komplizierten Fällen die Schwierigkeit auftreten, die Intention des Gerichtes richtig wiederzugeben. Gerade deshalb scheint es angebracht, die bisherige Praxis beizubehalten und die Formulierung von Leitsätzen jeweils den Richtern zu überlassen, die auch den Fall entscheiden. Diese Anforderungen haben keinen Einfluß auf die richterliche Unabhängigkeit, lediglich bei der Formulierung der Ergebnisse wird erwartet, daß bestimmte Regeln beachtet werden, die die eingene zukünftige Arbeit erleichtern.

Die EDV als Hilfsmittel der Gesetzesanwendung wird von den Juristen mit der allergrößten Skepsis betrachtet, weil die maschinelle Erstellung von Urteilen als letzte Konsequenz die Existenzberechtigung des Richters in Frage stellen könnte.[1)] Diese Grundhaltung unterscheidet sich psychologisch in keiner Weise von der einer Führungskraft der Wirtschaft oder eines Beamten, der in der Vergangenheit mit ansehen mußte, daß Probleme, von denen er annahm, daß nur er sie lösen könnte, besser und schneller maschinell erledigt werden konnten.

---

1) Vgl. Simitis, S., Rechtliche Anwendungsmöglichkeiten kybernetischer Systeme, Recht und Staat, Tübingen 1966

Die EDV wird dennoch für die Steuerrechtsprechung eine große Bedeutung erlangen und zwar weniger auf dem relativ begrenzten Bereich innerhalb der Rechtsordnung selbst als im Vorfeld rechtlicher Entscheidung, auf dem Gebiet der Information.[1] Zwar werden nahezu sämtliche Entscheidungen in der einen oder anderen Form publiziert. Jedoch ist kaum jemand heute noch in der Lage, ohne einen beträchtlichen Aufwand das Entscheidungsmaterial zu überblicken.[2]

Diese Entwicklung ist um so bedenklicher, als nicht einmal die einzelnen Senate der obersten Bundesgerichte die Entscheidungen der übrigen kennen. Die erwähnten Dokumentationsversuche haben in aller Regel diese Situation nicht geändert. Mit dem Augenblick, in dem die erste Entscheidung zu einer Vorschrift ergeht, ist dessen Bedeutung nur noch in seiner Interpretation zu entnehmen. Zwar besteht eine Bindung der obersten Gerichte de jure nicht, sie läßt sich de facto aber nicht leugnen.

Wirft ein Fall rechtliche Zweifelsfragen auf, so sucht der Richter Stimmen, die einen vergleichbaren Fall behandeln. Ihn interessieren nicht allgemeine Ausführungen zur gerade anstehenden Problematik und allen ihren Variationen, er kennt das Rechtsprinzip, er will lediglich wissen, ob es verwandte Fälle gibt, denen Argumente für sein Problem zu entnehmen sind. Eine prozessuale Norm, die den Richter etwa verpflichtet, für jede Entscheidung die Datenbanken zu befragen und eine abweichende Entscheidung zu begründen, könnte eine größere Einheitlichkeit der Rechtsprechung bewirken. Für den Bereich der Tatbestandsermittlung kann der Computer nach dem gegenwärtigen Stand der technischen Entwicklung nur sehr begrenzt eingesetzt werden. Der Richter könnte allerdings, sofern das im Einzelfall rechtlich zulässig wäre, im Rahmen der Tatbestandsermittlung die Auskünfte automatisch geführter

1) Vgl. Haft, F., Elektronische Datenverarbeitung im Recht, S. 111

2) Vgl. Fiedler, H., Die Datenverarbeitung als Hilfsmittel juristischer Dokumentation und Entscheidung. In: Datenverarbeitung im Recht. Sitzungsbericht T zum 48. Deutschen Juristentag, München 197o, S. T 1,9

Register einholen.[1] Dagegen erscheint der Einsatz des Computers vor allem für den Subsumtionsvorgang denkbar, sofern es sich um eindeutig berechenbare Denkschritte handelt und im Gesetz keine "Ermessensbegriffe" verwendet werden, jedoch sollte man diesen Bereich nicht überbewerten, denn der Ermessensspielraum wird häufig durch Verwaltungsvorschriften und Rechtsprechung in der Praxis stark reduziert.[2]

Sofern eine "Wertentscheidung" des Richters erforderlich wird, kann diese allerdings nicht vom Computer ersetzt werden, sondern muß vom Richter getroffen werden. Es wäre durchaus denkbar, daß der Computer Vergleiche mit Präjudizien durchführt und somit eine Wertentscheidung berücksichtigen kann.

Mit Hilfe sozialpsychologischer Untersuchungen könnte man versuchen, die für das Verhalten der Richter entscheidenden Faktoren aufzuzeigen. An die Stelle der "Spekulation" über den Prozeßausgang würde damit eine wissenschaftliche Prognose treten.[3] Die Vorhersage kann nur Erfolg haben, wenn sich die richterliche Meinungsbildung im Rahmen eines kalkulierbaren Verfahrens vollzieht. Wenn hinter der Entscheidung nur ein anonymes richterliches Kollektiv steht, bleiben die verschiedenen Positionen dem Außenstehenden verborgen. Sobald hingegen die Meinungsbildung offen erfolgt, läßt sich über die Stellungnahme der Richter mehr sagen.

Es stellt sich die Frage, ob derartige Prognosen wirklich wünschenswert sind. Soll die Voraussage nicht nur statistische Spielerei sein, so kann sie nur den Sinn haben, das Gericht zu kontrollieren, was jedoch zu einer Erstarrung der Rechtsprechung führen würde. Es gibt keineswegs nur eine mögliche

---

1) Vgl. Haft, F., Elektronische Datenverarbeitung in Recht, a.a.O., S. 111 ff.
2) Vgl. S. 46 ff.
3) Vgl. Schubert, F., Judical Decision Making, Boston 1963, S. 100 ff.; Loevinger, R., In: Law and Electronics, hrsg. von Jones 1962; Allen, B., In: Computers and Law 1966, S. 79 ff.

und allein richtige Interpretation des Rechts, sondern sie hängt von der konkreten Situation ab.

In Wirklichkeit geht es bei der Einführung der Automation im Bereich der Finanzgerichte darum, die Richter von Routinearbeiten zu entlasten, damit sie mehr Zeit haben, sich mit echten Problemen zu beschäftigen.

cc Steuerrechtsdokumentation und Steuerberatung

Die Undurchschaubarkeit der Rechtsordnung macht professionellen Beistand immer unentbehrlicher. Dem Steuerpflichtigen wird die Flucht zum Steuerberater nahegelegt.[1] Schon die einfachsten für den Alltagsverkehr unentbehrlichen Vorschriften lassen sich oft nicht mehr ohne die Hilfe des Spezialisten ausmachen. Damit droht aber die Kenntnis des Rechts ständig kostspieliger zu werden. Die Entwicklung vom Groß- zum Mittel- und Kurzkommentar ist bezeichnend. Man verzichtet bewußt auf eine kritische Auseinandersetzung mit den verschiedenen Meinungen und begnügt sich mit Hinweisen auf Sekundärliteratur. Deshalb überrascht es auch nicht, wenn von den Kommentatoren nicht mehr verlangt wird, die Vorschriften überzeugend zu interpretieren. Was man von Ihnen vielmehr erwartet, ist eine genaue Auskunft darüber, welche Ansicht jeder einzelne Senat des BFH und jedes Finanzgericht vertritt.

Die Arbeit der steuer- und wirtschaftsberatenden Berufe, leidet nicht nur unter der unübersehbar gewordenen Fülle von rechtlichen Entscheidungen, der ständigen Änderung der gesetzlichen Vorschriften, dem raschen Wechsel der maßgeblichen Rechtsauffassungen, sondern vor allem unter dem Zeit-

---

1) Vgl. Lempertz, C.H., Unternehmensberatung und elektronische Datenverarbeitung, StB 1967, S. 2lo. Nach § lo EStG besteht die Möglichkeit Steuerberatungskosten als Sonderausgaben abzusetzen.

druck.[1] Die Frage, ob gegen einen Steuerbescheid ein Rechtsmittel eingelegt werden soll, kann in der Mehrheit der Fälle nicht in Ruhe mit dem nötigen Zeitaufwand geprüft werden. Der Berater hat oft nur wenige Tage bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist zur Verfügung, um die umfangreiche Rechtsprechung und Literatur entweder nach den betreffenden Paragraphen des in Frage kommenden Gesetzes oder nach den Stichwortverzeichnissen der Gesetzessammlungen oder Kommentare durchzuarbeiten. Bei den Beratungen, bei denen oft ad hoc eine verbindliche Auskunft über steuerliche Auswirkungen einer beabsichtigten Entscheidung gegeben werden soll, wirkt sich das noch verstärkt aus.

Die steuerrechtlichen Fachverlage bemüher sich, diese Arbeit durch Herausgabe von Stichwortverzeichnissen und Schlagwortregistern zu erleichtern: jedoch sind diesen Bemühungen bei der Erstellung in gedruckter Form Grenzen gesetzt. So erfordert die gründliche redaktionelle Überarbeitung und Fertigstellung eines derartigen Werkes soviel Zeit, daß bereits bei der Herausgabe nicht mehr alle bis zu diesem Zeitpunkt erschienenen Veröffentlichungen verwertet sein können. Eine vollständige Neubearbeitung ist in kurzen Zeitabschnitten nicht durchführbar. Deshalb bemühen sich die Fachverlage, die Aktualität durch die kurzfristige Herausgabe von Fortsetzungsbänden zu erhalten. Das bleibt aber für die Anwendung ein Notbehelf, denn der Steuerberater muß nach der Durcharbeitung des Grundwerkes noch an anderen Stellen suchen, ohne die Gewißheit zu haben, daß alle bisher erschienenen Veröffentlichungen wirklich erfaßt sind.

---

1) Vgl. Krupinski, K., Elektronische Bearbeitung steuerrechtlicher Probleme, DStR 1967, S. 718 ff., Kreppel, Th., Was soll und darf man von einer elektronischen Rechtsdokumentation erwarten?, NJW 197o, S. 1587 ff.; Blau, H., Der Steuerbevollmächtigte und die moderne Unternehmensorganisation, DStR 1967, S. 313 ff.

Auch mit Hilfe der Steuerrechtsdokumentation wird die genaue Sachverhaltsgestaltung und die Kunst, Prozesse mit dem Finanzamt zu vermeiden, eine der Hauptaufgaben der Steuerberater bleiben.[1] Die EDV-Anlagen können wohl die Steuerfolgen verschiedener Fallgestaltungen aufzeigen, aber die verantwortliche Entscheidung, die Durchführung im einzelnen kann nur der beratende Fachmann, der seinen Mandanten und dessen "Fälle" kennt, übernehmen, so daß die Befürchtung, die Steuerberater könnten irgendwann nur die Fragesteller und Verteiler der von den EDV-Anlagen gegebenen Auskünfte sein, unberechtigt ist.

Soweit bereits abgeschlossene Sachverhalte zur steuerlichen Beurteilung anstehen, wird es auf die Kunst der Sachverhaltsermittlung und -darstellung im Hinblick auf die steuerliche Relevanz und auf die richtig gezielte Fragestellung an den Computer ankommen. Die Entscheidung, ob ein Rechtsbehelf eingelegt werden soll, etwa entgegen einer anderslautenden Empfehlung des Computers und auch die Durchführung des Rechtsbehelfs kann immer nur von dem beratenden Fachmann beantwortet werden. Zum ersten Mal ergibt sich die Möglichkeit, die Arbeitszeit nicht mehr mit ergebnisloser Informationssuche zu verschwenden, sondern sich statt dessen der eigentlichen Aufgabe zu widmen, Konflikte zu bewerten und zu entscheiden.

Die Angehörigen der steuerberatenden Berufe stehen einem wachsenden Angebot von herstellerabhängigen und -unabhängigen Rechenzentren gegenüber. Die Angebotsskala ist nicht nur im Hinblick auf die Kosten sondern auch in Bezug auf die Anwendungsmöglichkeiten sehr breit.[2] Diese Problemlösungen berühren nicht nur den Berufsstand selbst, sondern werden auch an den Mandanten direkt herangetragen und können unter Umständen zu Schwierigkeiten führen, da häufig mit preisgünstigen Auswertungen ein Kunde gewonnen wird und dieser im

1) Vgl. Kreppel, Th., Was soll und darf man von einer elektronischen Steuerrechtsdokumentation erwarten, NJW 1970, S.1580
2) Vgl. Krupinski, K., a.a.O., S. 179

Laufe kurzer Zeit in eine "Eskalation" hineingerät, aus der er sich so leicht nicht mehr befreien kann. Um den Berufsstand der Steuerbevollmächtigten zu kostenmäßig tragbaren Bedingungen zu verhelfen, hat die Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten die Initiative übernommen zur Gründung eines gemeinsamen Datenverarbeitungszentrums (DATEV)[1)]

dd) Steuerrechtsdokumentation und Finanzverwaltung

Die EDV-Anlagen sind in der Finanzverwaltung seit langem ein nicht mehr wegzudenkendes Hilfsmittel.[2)] Die konsequente Entwicklung liegt in der "Integration", d.h. in der Funktionsverknüpfung ganzer Aufgabenbereiche. Die automatisierbaren Einzelfunktionen werden miteinander verknüpft, insbesondere mit der Zielsetzung, daß Daten nur einmal erfaßt werden müssen, daß menschliche Zwischeneingriffe vermieden werden und nur noch das Endergebnis des ganzen Prozesses erscheint. Die Endphase dieser Entwicklung könnte ein entscheidungsorientiertes "Informationssystem" sein, das dem Konzept der privaten "Managementinformationssysteme" verwandt ist.[3)]

Dabei ordnet sich die Datenverarbeitung den besonderen Zielsetzungen der Verwaltung unter und muß insbesondere im Rahmen der rechtlichen Bindungen "funktionstreu" hinsichtlich der Einzelfunktionen sein. Andererseits aber löst die Datenverarbeitung als neuartiges Organisationsprinzip Rückwirkungen auf das Gesamtsystem der Organisation der Verwaltung aus. Insofern würde also die Datenverarbeitung nicht "systemneutral" wirken.

---

1) Vgl. Eckert, W., L., Elektronische Dokumentation des Steuerrechts - Wünsche und Möglichkeiten, Steuerkongreßreprot 1971, S. 295
2) Vgl. S. 241 ff.
3) Vgl. Koreimann, D. I., Methoden und Organisation von Management-Informations-Systemen, Berlin 1971;Wahl, M.P., Grundlagen eines Management-Informations-Systems, Berlin 1969, Dworatschek, S., Management-Informations-Systeme, Berlin 1971; Dreger, W., Mangement-Informationssysteme, Wiesbaden 1973

EDVA könnten von der Verwaltung auch zur[1] Analyse von Steuererklärungen eingesetzt werden, um Konsistenz, Vollständigkeit und Glaubwürdigkeit der Angaben des Einsenders zu überprüfen. Die elektronische Analyse von Steuererklärungen und Bilanzen durch das Finanzamt dürfte in Zukunft keine Schwierigkeiten mehr bereiten. Sehr einschneidende Möglichkeiten der Überprüfung würden sich vor allem dann erschließen, wenn Daten vergangener Jahre auf Magnetbändern gespeichert und jeweils zum Vergleich und zur Kontrolle mit herangezogen werden würden.

Die Diskussion über die Anwendungsmöglichkeiten der EDV im Bereich der Finanzverwaltung konzentrieren sich immer mehr auf ein Gebiet, das anwendungstechnisch noch sehr gering entwickelt ist: auf die Dokumentation.

Für die steuerliche Betriebsprüfung sind dabei folgende Bereiche von Interesse:

- Dokumentation von gerichtlichen Entscheidungen
- Dokumentation von Rechtsvorschriften
- Dokumentation von Veröffentlichungen
- Dokumentation von Kennzahlen (Richtsätzen)

---

1) Vgl. Struzak, H.D., Elektronische Dokumentation des Steuerrechts, StWa 1971, S. 36

b) Der Aufbau einer Steuerrechtsdokumentation

aa) Zur Trägerschaft und Auswahl des Testmaterials

Der Aufbau eines Dokumentationsverfahrens auf dem Gebiet des Steuerrechts ist das Ziel einer Arbeitsgruppe, die mehrere juristische Fachverlage zusammen mit dem wissenschaftlichen Institut der Steuerbevollmächtigten e.V. (Bonn) gegründet haben. Das Bundesfinanzministerium und die Finanzminister (-senatoren) der Länder haben gemeinsam mit der Gesellschaft Documenta Steuer und Recht im Februar 197o in Nürnberg begonnen, die Voraussetzungen und Möglichkeiten einer elektronischen Steuerrechtsdokumentation zu erforschen.[1)]

Das Zustandekommen einer gemeinsamen Forschungsgruppe aus Vertretern der Institutionen berufsständiger Selbstverwaltung, des Bundesfinanzministerium, mehrerer Länderministerien und privatwirtschaftlichen Unternehmen ist besonders zu begrüßen, weil volkswirtschaftlich unerwünschte Parallelarbeit weitgehend vermieden wird. Der Finanzverwaltung erschien es auch aus dem Gesichtspunkt des möglichen Informationsnachteils sinnvoll, sich von Anfang an an dem Forschungsvorhaben zu beteiligen [2)]

Die Errichtung von Datenbanken sollte nicht zu einer Monopolisierung der Information führen.[3)] Überall dort, wo Datenbanken Informationen aufbereiten, die mehrere Adressaten haben könnten, führt eine einseitige Kenntnis der gespeicherten Daten zu einem gefährlichen Ungleichgewicht. Eine Regierung, die Datenbanken errichtet und sich zugleich den ausschließlichen Zugang sichert, kann damit die Gesetzgebung beeinflussen. Auch die Existenz privater Datenbanken reicht nicht aus, denn diese würden nur solche Dokumente speichern, die mit

1) Vgl. Kreppel, Th., Rechtsdokumentation mit einer EDV-Anlage, Steuerkongreßreprot 1971, S. 3o7 ff; Kreppel, Th., Die elektronische Steuerechts-Datenbank, DStR 197o, S. 712 ff.
2) Vgl. Struzak, H.D., Elektronische Dokumentation des Steuerrechts, StWa 1971, S. 36 ff.
3) Vgl. Podlech, A., Verfassungsrechtliche Probleme öffentlicher Datenbanken, DÖV 197o, S. 473

einersicheren Nachfrage rechnen können. Die Informationen werden daher von Anfang an auf einen bestimmten Abnehmerkreis zugeschnitten sein. Ebenfalls besteht durch eine "freie" Materialauswahl die Gefahr einer Informationsverzerrung. Die Finanzverwaltung müßte mit den vorhandenen unzuverlässigen Dokumentationsmitteln vorlieb nehmen und hätte weitaus mehr Mühe als der Steuerpflichtige herauszufinden, was geltendes Recht ist. Diese Nachteile können durch staatliche Datenbanken vermieden werden, jedoch müßte der Zugang zur Information so offen wie möglich geregelt werden. Die Chance der privaten Datenbanken liegt in der Aufgabe, besondere Kundenkreise durch differenzierte Angebote zu gewinnen.[1]

Das für den oben genannten Test ausgewählte Material besteht aus 1073 Entscheidungen des BFH aus dem Gebiet des Körperschaftsteuerrechts und der Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes (§§ 4 - 7 EStG), soweit diese für Körperschaften von Bedeutung sein können. Bestimmend für die Auswahl war die Erwägung, die Vollständigkeit der maschinell gewonnenen Abfrageergebnisse überprüfen zu können.[2] Ferner wurde die Art der zu speichernden Dokumente auf solche Texte beschränkt, die durch gleichartige Struktur die erste versuchsweise Erfassung und Verarbeitung erleichtern konnten. Die Entscheidungen wurden im vollen Wortlaut verfilmt, um im Test auch Erfahrungswerte über die Möglichkeiten einer Kombination von Mikrofilm und EDV-Anlagen zu erhalten.

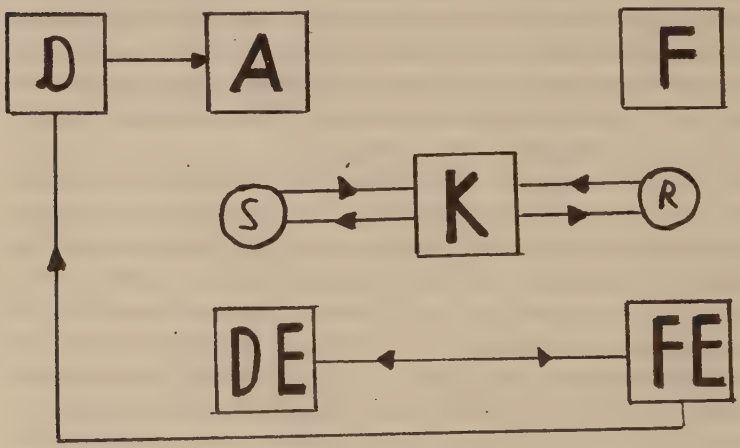
Für jede BFH Entscheidung wurden Leitsätze, Tatbestand und Entscheidungsgründe in vollem Text mit elektronischen Schreibmaschinen abgeschrieben, von einem optischen Belegleser in computergerechte Zeichen auf Magnetband übertragen und von diesem Band in die EDVA überspielt.

1) Vgl. Wander, J., Aufgabe und Zweck einer juristischen Datenbank, StB 1970, S. 207 ff.
2) Vgl. Kreppel, Th., Die elektronische Steuerrechtsdatenbank, DStR 1970, S. 712 ff; Saas, B., Der Aufbau von Datenbanksystemen, BB 1970, S. 1313 ff.

bb) Spezielle Probleme der Dokumentation

(1) Der Vorgang der Dokumentation

Den Ablauf der Dokumentation wollen wir an folgendem Beispiel aufzeigen:[1]



Aus dem Dokument (D) und der Information (A) bildet der "Dokumentator" durch Vergleich der Sachbegriffe (S) mit dem Klassifikationsvorrat (K) das "Ersatzdokument" (DE).
Bei der Recherche (R) bildet der "Rechercheur" aus der Frage (F) durch Vergleich mit dem Klassifikationsvorrat (K) die Ersatzfrage (FE). Durch Vergleich der Ersatzfrage (FE) mit den "Ersatzdokumenten" (DE) wird er zum Dokument (D) geführt.

Nun erscheint es denkbar, daß mit Hilfe der EDV die Aufgaben des "Dokumentators", des"Rechercheurs" und die Aufgabe des vollständigen Dokumentes erledigt werden kann. Gegenwärtig realisierbar erscheint allerdings nur der zuletzt genannte Bereich.

1) Vgl. Voigt, F., Dokumentation in entwicklungsgeschichtlicher und kybernetischer Sicht, Zeitschrift für das Post-und Fernmeldewesen 1969, S. 25 ff.

(2) Abfragetechnik

Das Schwergewicht liegt genauso wie bisher bei der Aufgabe, die Probleme des Falles durch gezielte Fragen offenzulegen. Wer sich mit einem bestimmten Thema befaßt, wird grundsätzlich nicht alle Entscheidungen einsehen wollen. Selbst die präziseste Fragetechnik wird oft genug den Materialberg nur beschränkt reduzieren. Daher müßte man zusätzliche Suchkriterien vorsehen:

Brauchbare Ansatzpunkte für die endgültige Auswahl der Dokumente sind z.B.:
(1) der Ausdruck von Leitsätzen,
(2) die Enumeration der Fundstellen (BFH-FG),
(3) das Zeitkriterium (Vor- nach einer bestimmten gesetzlichen Regelung).

Aber auch in atypischen Situationen, in denen solche Wege nicht weiterführen, versagt die EDV nicht. Nur die Suchstrategie muß geändert werden. In den Mittelpunkt rückt die Frage nach ähnlichen Konstellationen. Dank der Variabilität der Suchstrategien sowie der Anpassungsfähigkeit der Anlagen bietet die Informationsaufbereitung keine Schwierigkeiten. Über eine Vielzahl logischer Verknüpfungen besteht die Möglichkeit, die Informationssuche von vornherein so zu gestalten, daß letztlich nur für den Einzelfall unbedingt erforderliches Material zur Verfügung gestellt wird. Dabei kommt es keineswegs auf die Kenntnis der Computertechnik an, sie ist ebensowenig erforderlich, wie man die Buchdruckerkunst beherrschen muß, um lesen zu können.

Würde der Betriebsprüfer (Steuerberater) das Stichwort Pensionszusagen abfragen, so würde er eine große Anzahl von Urteilen ausgedruckt erhalten, von denen nur ein kleiner Teil sein Problem der "Pensionsrückstellung für Gesellschafter-Geschäftsführer" betrifft.[1] Die EDV-Dokumentationsprogramme sehen vor,

1) Vgl. Struzak, H.D., a.a.O., S. 37; Wander, J., a.a.O., S. 2o8 ; Saas, B., a.a.O., S. 1314

daß jeweils zwei oder mehrere Stichworte nach den Regeln der "Mathematischen Logik" miteinander verknüpft werden können. Für zwei Stichworte S_1 und S_2 gibt es folgende drei logische Verknüpfungsmöglichkeiten, die zu einer Information J führen.

S_1 "und" S_2 führt zu J; oder symbolisch:

$S_1 \wedge S_2 \rightarrow J$

Diese Verknüpfung wird "Konjunktion" genannt.

S_1 "oder" S_2 führt zu J; oder symbolisch:

$S_1 \vee S_2 \rightarrow J$

Diese Verknüpfung nennt man "Disjunktion"
"nicht" S_1 führt zu J; oder symbolisch:

$\neg S_1 \rightarrow J$

Diese Form heißt "Negation".

Die Anwendung dieser Verknüpfungsformen für die Steuerrechtsdokumentation seien an unserem Beispiel erläutert. Der Betriebsprüfer kann die Stichworte "Pensionszusage" und "Gesellschafter-Geschäftsführer" in Konjunktion eingeben also:
Pensionszusagen $\wedge$ Gesellschafter - Geschäftsführer $\rightarrow$ J
Dann werden die Fundstellen ausgedruckt, die zum Stichwort "Pensionszusagen" und gleichzeitig zum Stichwort "Gesellschafter - Geschäftsführer" gehören.

Gibt der Benutzer z.B. statt des Stichwortes "Pensionszusage" das Synonym "Ruhegeldzusage" ein, so wird er trotzdem auf die richtige Information geführt, weil diese Synonyme im "Thesaurus" durch die Disjunktion Pensionszusage $\vee$ Ruhegehaltszusage $\rightarrow$ J verbunden sind. Es werden also die gleichen Fund-

stellen ausgedruckt, wenn das Stichwort "Pensionszusagen" oder das Stichwort "Ruhegehaltszusage" eingegeben wird.

Mit Hilfe dieser Booleschen Ausdrücke UND, ODER, NICHT lassen sich beliebige Bedingungen für die Anfrage stellen: das Ergebnis ist stets eine Untermenge des Gesamtbestandes. Das Selektieren von Dokumenten ist also eine Frage der angewandten Mengenlehre.

Ferner wird deutlich, daß die Anzahl der in Frage kommenden Dokumente immer größer wird, je allgemeiner die Anfrage formuliertwird. Umgekehrt sind die Ausgangsmengen kleiner, je spezieller die Anfrage ist. Damit hat der Benutzer die Möglichkeit, seiner Problemstellung entsprechend auf den Datenbestand zurückzugreifen; will er z.B. zu einem bestimmten Fachbereich vergleichende Erörterungen anstellen, dann wird er allgemeiner fragen; will er dagegen eine Einzelfrage lösen, dann wird er spezifischer anfragen.

Diese Fähigkeit des Computers zu Vergleichen eines großen Informationsbestandes mit einer ihm eingegebenen Such-Information ist die Basis aller Retrieval Systeme.[1)] Darüber hinaus lassen sich die in dieser Weise gespeicherten Daten beliebig oft reproduzieren, also wieder in Schrift oder Zahl umsetzen und schließlich auf relativ einfache Weise über große Entfernungen übertragen.

Ein Mikrofilmverfahren in Verbindung mit einer elektronischen Steuerrechtsdokumentation könnte etwa so aussehen, daß dem Anfragenden vom Computer als Recherche-Ergebnis lediglich eine oder mehrere der Mikrofilmnummern nachgewiesen werden. Der Fragesteller hat nun ein Mikrofilmlesegerät zu seiner Verfügung und außerdem auf Mikrofilm alle BFH-Entscheidungen.

---

1) Vgl. Eckert, W. L., Elektronische Dokumentation des Steuerrechts, Wünsche und Möglichkeiten, Steuerkongreßreport 1971, S. 287 ff; Haft, R., Nutzanwendung kybernetischer Systeme im Recht, Diss., Gießen 1968, S. 1o9; Fiedler, H., Perspektiven juristischer Dokumentaion, Forschung und Textbearbeitung mit Elektronenrechnern, NJW 1968, S. 274

Der Fragesteller stellt das Lesegerät auf die Nummer ein und kann die Einstellung mit bloßem Auge lesen. Spezialgeräte erlauben auch die Fotokopie des jeweils vergrößerten Textes. Außerdem könnte das Mikrofilmverfahren die Übermittlungsschwierigkeiten eines von der EDV weit entfernten Fragestellers überbrücken. An Stelle der teueren Übermittlung des ganzen Textes durch Telefon, Fernschreiber oder Post werden ihm lediglich die Fundstellen mitgeteilt.

Eine Dokumentation setzt vor allem die Schaffung eines eindeutigen Begriffsapparates voraus (Thesaurus), der sowohl für denjenigen, der die Documente archiviert, wie für denjenigen, der sie auffindet, verbindlich ist.[1] Dem Wortschatz der Fachumgangssprache muß also ein reduzierter Wortschatz genormter Fachwörter zugeordnet werden. Dabei müssen Synonyma oder sog. Fastsynonyme auf den genormten Begriff verweisen und Homonyme ausgeschlossen werden.

Dabei sind insbesondere juristische Oberbegriffe zu bilden, die in einem Text zwar nicht vorkommen, ihn aber bezeichneten: "verbindliche Auskunft" für ein Urteil in dem nur von verpflichtenden Zusagen der Verwaltung die Rede ist, oder "wirtschaftliche Betrachtungsweise" für eine Entscheidung, die sich unter Berufung auf § 1 StAnpG mit Durchgriffsproblemen befaßt. Diese "Schlagworte" erleichtern das Wiederauffinden von Texten, deren Zugehörigkeit etwa zum Themenkreis "wirtschaftliche Betrachtungsweise" sonst nur aus einer Kombination vieler anderer Faktoren geschlossen werden könnte.

Ein solcher Begriffsapparat könnte ohne große finanzielle Aufwendungen aufgebaut und von den Fachzeitschriften sowie

---

1) Vgl. Saas, B., a.a.O., S. 1314

von der Rechtsprechung verwendet werden. Damit wäre eine wichtige Voraussetzung für die spätere Übernahme dieser Rechtsgebiete in die EDV geschaffen.

(3) Klassifizierende und nicht klassifizierende Dokumentationssysteme (Volltext und Schlüsselworte)

Zwar kann derjenige, der den gespeicherten Bestand genau kennt, zuverlässig alle gewünschten Angaben erhalten. Sinnvoll wird ein Dokumentationssystem jedoch erst, wenn es auch Material nachweist, dessen Inhalt der Fragende nur sinngemäß oder gar nicht kennt.

Für den Brückenschlag zwischen dem Sinn einer Anfrage und der Form der gespeicherten Information gibt es systematisch zwei Möglichkeiten.[1] Man kann einmal den Gesamtbestand in eine fest vorgegebene Ordnung bringen (=klassifizierende Systeme) und die Anfrage ebenso gestalten. Dem Dokument werden hier nach einem vorher festgelegten Klassifizierungsplan entsprechende Ordnungsbegriffe zugeteilt, auf die der Inhalt des Dokuments zutrifft. Oder man kann die gespeicherten Inhalte auf Schlüsselworte reduzieren (= nicht klassifizierende Systeme) und darauf abstellen, daß eine Anfrage die gleichen Daten verwendet. Bei diesen Stichwortsystemen kommen die Suchbegriffe direkt im Text des Dokuments vor.

Die Auswahl der einzelnen Suchbegriffe bei einem Stichwortsystem ist auf zwei Arten möglich: maschinell oder manuell.[2] Werden die Suchbegriffe maschinell ausgewertet, spricht man vom automatischen Index. Dabei wird grundsätzlich dem Dokument nicht nur jedes vorkommende Wort als Stichwort entnommen und als Suchbegriff angeboten, sondern auch Ziffern und Buchstaben, damit z.B. Begriffe wie FG (Finanzgericht)

1) Vgl. Kreppel, Th., Die elektronische Steuerrechts-Dokumentation, DStR 197o, S. 713; Eckert, W.L., Elektronische Dokumentation des Steuerrechts - Wunsch und Möglichkeiten, Steuerkongreßreprot 1971, S. 3oo
2) Vgl. Struzak, H.D., a.a.O., S. 37

und Bp (Betriebsprüfung) nicht verlorengehen.

Werden dagegen die Suchbegriffe manuell ausgewählt, so kann das nur durch Fachleute auf dem zu dokumentierenden Gebiet geschehen, denn nur sie erkennen den Begriffsinhalt. Der Rechner kann die Suchbegriffe zwar viel schneller auswählen, aber er bietet grundsätzlich alle im Dokument enthaltenen Worte als Stichworte an, ob sie nun als Suchbegriffe für eine Anfrage geeignet sind oder nicht. Da in den meisten Fällen der Speicherplatz begrenzt ist, muß durch Fachleute auf dem zu dokumentierenden Gebiet entschieden werden, welche Begriffe als Suchbegriffe in Betracht kommen. Nur die relevanten Begriffe werden dann in das Wörterbuch aufgenommen.

Diese Arbeiten sind ebenso wie die Erfassung der Dokumente im Volltext sehr zeitraubend und personell aufwendig.[1] Bei der manuellen Auswertung dagegen können die wesentlichen Suchbegriffe eines Dokumentes zusammengefaßt werden, damit wird eine Anzahl von Begriffen, die für das Dokument nicht relevant ist, von vornherein nicht dem Wörterbuch (Thesaurus) angeboten. Außerdem werden viel Erfahrungsaufwand, Speicher- und Suchzeit beim Verarbeitungsvorgang erspart.

Andererseits besteht die Gefahr, daß bei manueller Auswahl der wesentlichen Suchbegriffe aus dem gleichen Text durch mehrere Bearbeiter jeder unterschiedlich viele und zum Teil auch nicht einmal übereinstimmende Suchbegriffe auswählt. Hier besteht schon vor der Eingabe der Dokumente in die Datenverarbeitung die Gefahr der Verzerrung eines Dokumentes durch den Bearbeiter, der nur subjektiv entscheiden kann, welchen Suchbegriff er für wesentlich hält. Wird durch eine ebenfalls subjektive Anfrage an das Dokumentationssystem die Verzerrung kumuliert, leidet zwangsläufig die Qualität des Anfrageergebnisses erheblich. Es muß also abgewogen werden: Eine maschinelle Auswahl der Suchbegriffe ist objektiv,

1) Vgl. Struzak, H.D., a.a.O., S. 37, Eckert, W.L., Elektronische Dokumentation des Steuerrechts, Wünsche und Möglichkeiten, Steuerkongreßreport 1971, S. 3oo f.

bietet allerdings viele nicht relevante Stichworte an, die dann von sachkundigen Bearbeitern auszusondern sind. Eine manuelle Auswahl ist dagegen subjektiv, stellt aber darauf ab, nur die wesentlichen Suchbegriffe festzuhalten. Personalaufwendig sind beide Möglichkeiten. Bei der manuellen Auswahl liegt das Schwergewicht der Arbeit durch Fachleute in der Feststellung der Suchbegriffe, bei der maschinellen Auswahl in der Bereinigung der Wortlisten. Vorgegebene Ordnungen haben den Nachteil beschränkter Flexibilität besonders bei wachsenden oder wechselnden Beständen. Eine Reduktion hat den Nachteil des Aussageverlustes, unter Umständen einer Aussageverfälschung. Die ausgeprägte Fachsprache im naturwissenschaftlichen Bereich ist geeignet für die Anwendung der reduzierten Methoden: Informationen über "Helium - Verbindungen" oder "Lasertechnik" kann man über Suchinformationen (=Deskriptoren) wie "Helium" bzw. "Laser" zuverlässig finden. Anders im Steuerrecht. Was z.B. mit "Vermögen" rechtlich gemeint ist, ergibt sich erst aus dem Zusammenhang des jeweiligen Textes. Jede Schematisierung ist zeitgebunden, sie richtet sich nach dem bisherigen Wissensstand, kann also unter keinen Umständen den Wert der Entscheidungen vom Standpunkt der zukünftigen Entwicklung mit einbeziehen.

Gesetze können nur in vollem Wortlaut eingegeben werden. Der Bearbeiter kann mit noch so vielen Schlüsselwörtern nichts anfangen. Er benötigt den ungekürzten Text, um festzustellen, ob die gesetzlichen Bestimmungen anzuwenden sind oder nicht. Für die Aufnahme des vollen Textes sprechen auch technische Gründe. Wer sich informieren will, darf, wenn die Datenbank wirklich eine Erleichterung bringen soll, nicht mit Schwierigkeiten konfrontiert werden, eine Spezialsprache beherrschen zu müssen. Die Kommunikation ist nur solange gesichert, wie die Sprache der Dokumente sich nicht von der des Suchenden unterscheidet.

Gleichwohl bestehen inzwischen zahlreiche arbeitsfähige Datenbanken auf der Basis intellektuell oder maschinell festgestellter Deskriptoren (ASPEN-Cooperation, Pittsburgh, USA), auf der Grunlage von Ordnungsbegriffen (Corte Suprema die Cassazione, Rom) und unter Verwendung vielfältiger Kombinationen beider Prinzipien (Point of Law Oklahoma, USA, CREDOC, Belgien). Darüber hinaus sind Modelle entwickelt worden, die den Informationsgehalt der Dokumente mit statistisch-analytischen Methoden (UNIDATA - Zürich) oder über eine Reduktion auf Wortstämme (Patent-Search-System, Sindelfingen) zu fassen suchen.[1)]

(4) Ausblick

Eine das gesamte Steuerrecht umfassende Datenband wird in optimaler Form nur schrittweise aufzubauen sein. Sofern daher Rechtsdokumentationen angekündigt werden, die in nächster Zukunft schon mit einem großen Datenbestand betriebsbereit sein sollen, müssen sie auf Skepsis stoßen.

Zu den wichtigsten Ergebnissen des Nürnberger Tests gehört die Erfahrung, daß zwischen der Aufbereitung des Datenmaterials und einer gezielten Abfrage und Auskunft der Datenbank außerordentlich schwierige linguistische, systematische und technische Probleme liegen. Documenta und Finanzverwaltung sehen nach dem gemeinsamen Test die Möglichkeit, die Datenbank auf das gesamte Steuerrecht zu erstrecken und in absehbarer Zeit ein Dokumentationssystem anzubieten, das eine maximale Erschließung des gespeicherten Bestandes mit dem vorhandenen Fachschrifttum verbindet.[3)]

---

1) Haft, F., a.a.O., S. 169
2) In Berlin wurde im März 197o ein privatwirtschaftliches Unternehmen "Juradat" GmbH & Co. KG gegründet,Das Unternehmen soll in erster Linie Dokumentationsaufgaben lösen, daneben sollen die sonstigen Anwendungsmöglichkeiten der EDV im Recht erforscht sowie Schulungskurse abgehalten werden.
3) Vgl. Eckert, W., L., Elektronische Dokumentation des Steuerrechts Wünsche und Möglichkeiten, Steuerkongreßreport 1971, S.3o5

Zu klein angelegte Versuche haben den Nachteil, daß die Arbeitsentlastung des Anfragenden zu gering ist, da er noch einen großen Teil des Nachschlagens in der Literatur selbst bewerkstelligen muß. Zu Beginn müßten alle Materialien zu den wichtigsten Steuergesetzen komplett gespeichert und abrufbar sein. Es handelt sich hier um eine anspruchsvolle Aufgabenstellung, die hohe Kosten verursacht. Vielleicht ist die Folge aus dieser Feststellung aber nur die, daß man nicht eher anfangen kann, bis eine ausreichende Finanzierungsbasis geschaffen ist. Es könnte sein, daß eine erst spätere Erweiterung mit noch höheren Kosten verbunden wäre.[1)]

Man erliegt leicht der Versuchung, ausschließlich den heutigen Stand der technischen Entwicklung zugrunde zu legen. Eines der besten Beispiele ist die Kontroverse, was bei der Eingabe den Vorrang verdient, Volltext oder Schlüsselworte.[2)] Diese Auseinandersetzung wurde geführt, da man lange Zeit von der Annahme ausging, jeder Versuch einer Volltextaufnahme müsse an der Speicherkapazität scheitern. Die Speicherkapazität richtet sich - wie die Laser-Holographie zeigt - nach anderen Maßstäben. Nicht viel anders ist es um die Eingabeverfahren vom Lochstreifen bis zur Verwendung optischer Belegleser bestellt.

Eine Dokumentation muß nach wissenschaftlichen Grundsätzen aufgebaut werden, Die Aufschlüsselung des Steuerrechts verlangt wissenschaftlich ausgebildete Mitarbeiter, die Systematik und Einzelfragen des Steuerrechts beherrschen, aber auch genug von den besonderen Bedingungen der EDV verstehen. Simitis weist mit Recht darauf hin, daß ein Nachteil der EDVA darin besteht, daß die Leistungsfähigkeit solcher Anlagen in hohem Maße von der vom Menschen durchgeführten Aufschlüsselung und Registrierung des Informationsgegenstandes abhängig sei.[3)]

1) Vgl. Haft, F., a.a.O., S. 12o
2) Vgl. Kreppel, Th., Rechtsdokumentation mit einer EDV-Anlage, a.a.O., S. 312; Struzak, H.D., a.a.O. S. 37
3) Vgl. Simitis, S. Rechtliche Anwendungsmöglichkeiten kybernetischer Systeme, Recht und Staat, Heft 322, Tübingen 1966, S. 14

Die Dokumentationssysteme werden weiter verbessert und modifiziert, deshalb sollte die aufwendige Datenerfassung so umfassend und sorgfältig wie möglich durchgeführt werden. Die einmal erfaßten Daten lassen sich bei einem Wechsel des Dokumentationssystems dann unschwer in das andere System einspielen. Das wurde schon auf dem 48. Deutschen Juristentag demonstriert. Dort führte IBM ein firmeninternes Dokumentationssystem "Terminal Text Pac" mit den für den Test der elekronischen Steuerrechtsdokumentation aufbereiteten Entscheidungen des BFH vor. Teilnehmer des Juristentages in Mainz konnten einem in Stuttgart installierten Computer Fragen stellen, die sofort über Bildschirmgeräte beantwortet wurden.

c) Konsequenzen der Steurrechtsdokumentation für die Rechtsordnung

aa) Grundlagen

Bevor man einzelne Rechtsfragen im Zusammenhang mit der EDV stellt, sollte man abwägen, ob das Problem erst durch die EDV entstanden oder nur Anlaß ist, sich mit einer längst bestehenden Frage zu beschäftigen. "Daten" sind bisher immer verarbeitet und auch in großem Umfange gespeichert worden. Der Unterschied liegt lediglich in der Arbeitsmethode, der Speicherungsform, der Zugriffs- und Auswertungsmöglichkeit. Es wird oft übersehen, daß das Problem des Datenschutzes wesentlich älter als die Datenverarbeitung ist, denn bereits Post-, Statistik- und Steuergeheimnis sind Erscheinungsformen des Datenschutzes. Mit zunehmender datenbezogener Betrachtungsweise dürfte ein auf bestimmte Fachgebiete bezogener Datenschutz überholt sein und sollte besser durch ein allgemeines

Datenschutzgesetz ersetzt werden.[1)]

Die EDV hat weitere Probleme geschaffen, z.B. die Frage nach der verwaltungsrechtlichen Einordnung und der Zulässigkeit des "Verwaltungsfabrikates", die von Zeidler[2)] aufgegriffen wurde, oder die Frage, inwieweit elektronische Rechenprogramme urheberschutzfähig sind.[3)] Durch die Errichtung von Datenbanken entsteht für den Steuerpflichtigen daher die Frage, ob nicht die "Verwaltungswirklichkeit" in einem erheblichen Umfang verändert wird, weil die Gefahr einer Gewichtsverlagerung zwischen Bund, Ländern und Kommunen; Parlament und Verwaltung; Regierung und Opposition" zwischen den einzelnen Ressorts und der Verwaltung besteht.[4)]

Die EDVA eröffnet nur die Möglichkeit besserer Informationsaufbereitung. Ob sie genutzt wird, ergibt sich in erster Linie von den rechtlichen Vorkehrungen bei der Materialaufnahme und -ausgabe. Anders formuliert: Die EDVA können nur die gespeicherten Informationen wiedergeben und aufbereiten. Solange nicht die Gefahr der Manipulationen ausgeschaltet wird, nutzt auch die beste Anlage wenig. Deshalb bedarf es nicht nur kontrollierbarer Auswahlkriterien, sondern auch der Sicherheit, daß sie eingehalten werden. Ebensosehr kommt es darauf an, einseitige Aufbereitung bei der Informationsausgabe auszuschließen. Der Rechtsordnung obliegt es, die EDV davor zu bewahren, Instrument einseitig gesteuerter Information zu werden.

Vielmehr müssen die Grundsätze erkennbar sein, die einer Entscheidung zugrunde liegen. Bedenken wären erst dann verständlich, wenn in die Meinungsbildung des Richters einge-

---

1) Vgl. Buhrhenne, W. E., Perband, K., EDV-Recht, Berlin 197o.
2) Vgl. Zeidler, K., Über die Technisierung der Verwaltung, Karlsruhe 1959
3) Vgl. Köhler, R., Der urheberrechtliche Schutz der Rechenprogramme, München 1968
4) Dies befürchtet u.a. Ostermann, Automation in der Verwaltung, Realität und Zukunftserwartung, Die Verwaltung 197o, S. 147

griffen würde.[1] Verlangt wird lediglich eine zusätzliche Aussage über die eigene Entscheidung, die auch vom Standpunkt des Richters nicht unwichtig ist, weil sie Fehlinterpretationen rechtzeitig vorbeugt. Nicht so einfach ist die Situation bei Gesetzen. Die Erwartungen reichen weiter und gipfeln gewöhnlich in der Forderung nach einer Purifizierung der Fachsprache. Auf den ersten Blick durchaus verständlich, denn Mehrdeutigkeiten erschweren die Suche und verursachen allzuleicht Fehlinformationen. Die divergierende Interpretation gleichlautender Begriffe ist keineswegs zufällig; erst der spezifische Zweck der jeweiligen Vorschrift determiniert den Begriffsinhalt.

Keineswegs geht es darum, die Rechtsordnung auf die Belange der EDVA abzustimmen, sondern umgekehrt die EDVA so auszugestalten, daß die Rechtsordnung maximal davon profitiert. Deshalb ist auch der so beliebte Terminus der "Automationsgerechtigkeit" nicht unproblematisch.[2] Manchem liefert er den Vorwand für eine blinde Anpassung an die immer wieder zitierten "Sachgesetzlichkeiten".

Es ist durchaus erstrebenswert, die Anwendung einer möglichst großen Anzahl von Gesetzen zu automatisieren. Doch darf nicht übersehen werden, daß der Einsatz einer EDVA teilweise eine kasuistisch orientierte Regelung voraussetzt, sich also mit unbestimmten Rechtsbegriffen oder Generalklauseln schlecht verträgt.

---

1) Vgl. Hammerbacher, G., Computer in der Rechtsanwendung, IBM-Nachrichten 1969, S. 663 ff.; Klug, U., Juristische Logik, 3. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1966, Podlech, A., Logische Anforderungen kybernetischer Systeme an ihre Anwendung auf Rechtssätze, BB 1968, S. 1o6 ff.; Simitis, S., Rechtliche Anwendungsmöglichkeiten kybernetischer Systeme, Recht und Staat, Heft 322, Tübingen 1966; Wieacker, F., Recht und Automation. In: Festschrift für Eduard Böttcher zum 7o. Geburtstag , Berlin 1969, S. 383 ff.

2) Vgl. S. 327 f.

Ebenso gilt es auch, Grenzen dort zu ziehen, wo die Verwendung elektronischer Anlagen die Interessen des Einzelnen gefährdet. Sie finden sich vor allem bei dem Versuch, die Rechtsanwendung zu automatisieren. Bezeichnend ist schon die Tendenz, automatisch erstellte Bescheide in einer auf die Maschinen zugeschnittenen, für den Adressaten aber völlig unverständlichen Form abzufassen.[1] Die Fallbearbeitung durch die Computer kann immer nur ein vorläufiger Schritt sein. Sobald der Betroffene glaubt, die Besonderheiten seiner Situation rechtfertigten eine andere Lösung, muß die gerichtliche Nachprüfung einsetzen.[2] In der EDV-Anlage erwächst dem Richter kein Rivale. Fallösungen durch EDVA sind kein Ersatz für die richterliche Entscheidung. Die richterliche Tätigkeit wird lediglich von Routine befreit und auf ihre eigentliche Aufgabe zugeführt, der Individualität des Falles gerecht zu werden.

bb) Datenbanken und Informationsfreiheit

Ein System öffentlicher Datenbanken ist nicht nur ein vorzügliches Instrument zu Lösung staatlicher Planungs- und Entscheidungsprobleme. Die Verfügungsgewalt über ein solches System stellt einen politischen Machtfaktor dar. Öffentliche Datenbanken sind geeignet, das Kräfteverhältnis zwischen Legislative und Exekutive zu verschieben. Die Parlamente sind daher daran interessiert, daß "der jederzeitige und umfassende Zugriff ausdrücklich hergestellt wird".[3]

Der Zugang zu den Daten darf unter keinen Umständen monopolisiert werden. Mangelndes Gleichgewicht bei der Information kann sehr leicht einer Rechtsverweigerung gleichkommen. Wer etwa gegen die Finanzverwaltung prozessiert, muß auch die Möglichkeit haben, sich in der gleichen Weise wie die Verwaltung selbst über den exakten Stand des geltenden Rechts zu informieren.

1) Vgl. S. 275 ff.
2) Vgl. S.275 ff.
3) Vgl. 2 Bericht der Bundesregierung über die Anwendung der elektronischen Datenverarbeitung in der Bundesverwaltung vom 17.4.197o Bundestagsdrucksache VI 648 Nr. 1, la

cc) Datenbanken und Persönlichkeitsschutz

Von der Sozialversicherung über die Einwohnermeldeämter bis zur Finanzverwaltung benötigen verschiedene Stellen Daten, die den einzelnen Bürger betreffen. Unter diesen Umständen erscheint die Einführung einer Personenkennziffer in Verbindung mit der zentralen Speicherung aller Daten zweckmäßig.[1] Das Problem liegt nicht in der Speicherung, sondern in der Benutzung der einmal gesammelten Daten. Die bisherige Dezentralisation hat ihren Grund nicht zuletzt in der Tatsache, daß zahlreiche Angaben ausschließlich für einige wenige durch eine besondere gesetzliche Regelung dazu ermächtigte Behörde (z.B Steuergeheimnis) bestimmt sind. Der weitgehenden Offenheit des Bürgers gegenüber der Verwaltung entspricht die Verpflichtung zu einer äußerst vertraulichen Behandlung aller Angaben.

Dabei kann man als Regel formulieren, daß personenbezogene Daten mit wenigen Ausnahmen -z.B. Anschrift, Beruf - geheimgehaltungsbedürftig sind, während nicht personenbezogene Daten grundsätzlich jedermann zugänglich sein sollten. Zu den letzteren gehören Informationen, die durch Informationsverarbeitung aus personenbezogenen Daten gewonnen werden, also z.B. statistische Zusammenfassungen über das Steueraufkommen von verschiedenen Berufsgruppen u.ä.[2]

Erst die elektronische Datenverarbeitung hat die Information über persönliche Daten fungibel gemacht, indem sie die Kommunikationsschwierigkeiten zwischen den einzelnen Behörden beseitigt. Was früher in den verzweigten Kanälen der Verwaltung unterging, kann jetzt mühelos weitergeleitet werden.

Der einzelne, dem es an jeder Möglichkeit fehlt, die zu seiner Person gespeicherten Daten zu kontrollieren, sieht sich den erteilten Auskünften hilflos ausgeliefert. Es ist kaum aus-

---

1) Vgl. Bundestagsdrucksache VI 648 Nr. 6, 5, 2, 1
2) Vgl. Harrison, A., The problem of privacy in the computer age, Santa Monica (Calif.) 1967

zuschließen, daß der Träger der Datenbank technisch in der Lage ist, fast alle Rechtsvorschriften über die Speicherung, Entnahme, Verarbeitung und Weitergabe personenbezogener Daten unkontrolliert zu verletzen. Ist der Träger mit einem der Benutzer einer Datenbank, etwa dem Finanzministerium, identisch, sind Rechtsverletzungen bei der Benutzung von außen nicht feststellbar. Der Bundestag hat daher in seinem grundlegenden Beschluß vom 28.3.1969 gefordert, daß bei der Erfassung von Daten über Einzelpersonen jegliche Beeinträchtigung und Verletzung der Privatsphäre ausgeschlossen werden muß.[1] Ein einfaches Verfahren bieten technische Sperren, die den Informationszugang auf bestimmte, von vornherein feststehende Benutzer beschränken. Folgende Sicherung könnte als Minmalbedingung für einen effektiven Schutz des Einzelnen angesehen werden: Zunächst muß jede Stelle, die personenbezogene Daten abrufen kann, ausdrücklich durch eine Rechtsvorschrift ermächtigt sein. Außerdem muß durch eine organisatorische Trennung von Trägern und Benutzern der Datenbanken sichergestellt sein, daß die Rechtsvorschriften gegen den Mißbrauch auch effektiv sind.

Alle Benutzer dürfen mit der Datenbank nur durch Tele-processing oder Terminals verkehren.[2] Ein interessanter Versuch, den Datenschutz weiter auszubauen, stellt der von der Hessischen Landesregierung eingebrachte Entwurf eines Datenschutzgesetzes dar, der die Bestellung eines Datenschutzbeauftragten vorsieht, zur Garantie der Rechte von Bürger, Landtag und Verwaltung.[3] Der Datenschutzbeauftragte soll den Umgang der Verwaltung mit persönlichen Daten laufend kontrollieren und über die Ergebnisse seiner Arbeit im Parlament regelmäßig berichten. Zudem kann er Maßnahmen anregen, die bedenkliche Auswirkungen der EDV verhindern und somit den

---

1) Vgl. Bundestagsdrucksache VI 648

2) Tele-processing (Datenfernverarbeitung) nennt man die Verbindung örtlich getrennter EDV-Anlagen und Terminals zu einer einheitlich arbeitenden Anlage mittels eines Datenfernübertragungsnetzes.

3) Vgl. Entwurf der hess. Landesregierung für ein Datenschutzgesetz vom 25.6.197o, Hessischer Landtag, 6. Wahlperiode, Drucksache Nr. 3o65

Datenschutz verbessern.[1] Allerdings stellt sich dabei die Frage, ob es zweckmäßig ist, daß die Länder derartige Fragen isoliert regeln mit der Folge, daß etwaige Sanktionen in jedem Bundesland unterschiedlich geregelt sind. Es erscheint vielmehr ein gemeinsames Vorgehen von Bund und Ländern erforderlich.

Entscheidender als diese sich zwangsläufig ergebenden Veränderungen ist jedoch, ob die durch den Aufbau von Datenbanken gegebene Möglichkeit der gezielten und schnellen Information über Urteile und Literatur nicht zu einem völligen Wandel unseres Rechtssystems führen könnten. Der Einsatz der EDV in den behandelten Bereichen der Verwaltung erscheint vielen Juristen das Ergebnis einer "verbotenen Vermengung"[2] von geisteswissenschaftlichen und naturwissenschaftlichen Methoden. Es wäre jedoch falsch, in dem Einsatz der EDV für den Bereich der Finanzverwaltung die konsequente Entwicklung des positivistischen Gedankengutes vergangener Jahrzehnte zu sehen und zum "Kampf" der Geisteswissenschaften gegen die Naturwissenschaften aufzurufen. Denn die angewandte Mathematik hat sich in den letzten Jahrzehnten zu einer interdisziplinären Formalwissenschaft gewandelt; das bedeutet in der Praxis, daß sie die Strukturen verschiedener Fachbereiche betrachtet und deren Gesetzmäßigkeiten formelmäßig darstellt.

Ähnliches gilt für die Kybernetik,[3] die sich weniger mit den mathematischen Beziehungen von Strukturen, sondern vor allem mit Prozeßabläufen befaßt. Im Grunde handelt es sich um zwei

1) M.E. Gebietet es das Rechtsstaatsprinzip, daß alle Maschinenprogramme veröffentlicht werden. Die Kenntnis problemorientierter Maschinensprachen, also z.B. Algol, Fortran oder Cobol gehören heute zur wissenschaftlichen Ausbildung. Werden Rechtsvorschriften mit Hilfe von EDV-Anlagen angewandt, so ist der tatsächlich geltende Text das EDV-Programm. Die Prüfung der Übereinstimmung des normativ geltendes Textes, wie er in der Umgangssprache im Gesetzblatt verkündet ist, mit dem tatsächlich geltenden Text sollte öffentlich möglich sein.

2) Vgl. Radbruch, G., Grundzüge der Rechtsphilosophie, Leipzig 1924

3) Vgl. Beer, St., Kybernetik und Management, Frankfurt a.M. 1959, S. 92 f.; Hermes, H., Aufzählbarkeit, Entscheidbarkeit, Berechenbarkeit, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1961, S. 4 ff.

Bereiche ein und derselben interdisziplinären Formalwissenschaft, nämlich den statischen Bereich der Strukturerforschung und den dynamischen Bereich zur Erforschung von Prozessen.

So kann man an die Simulation von Gesetzentwürfen durch kybernetische Modelle, an die Verbesserung der logischen Struktur von Gesetzen durch die Anwendung mathematischer Methoden denken.[1] Man könnte sich vorstellen, daß unter rein kybernetischen Aspekten ein Modell der öffentlichen Verwaltung aufgebaut würde, aufgrund dessen die gesamte Aufgaben- und Zuständigkeitsverteilung, die einzelnen Instanzen der staatlichen Verwaltung neu durchdacht werden müßten. So wäre es z.B. angebracht, einzelne Finanzämter zu bestimmen, die generell für die Erfassung und Auswertung aller für bestimmte Einzelfragen relevanten Daten zuständig wären. Erste Ansatzpunkte können in der Erfassung aller Außensteuerfälle durch das Bundesamt für Finanzen in Bonn gesehen werden.

dd) Die Zukunft des Schrifttums auf dem Gebiet der Steuerwissenschafen

Mit jeder Speicherung, die über die bloße Fundstellenangabe hinausgeht, bahnen sich in der Literaturaufnahme urheberrechtliche Komplikationen an.[2] Dies um so mehr, als die Tendenz, sich besonders bei wissenschaftlichen Monographien zunächst mit der bloßen Speicherung zu begnügen, immer deutlicher hervortritt. Weiter erscheint es ungeklärt, wann die Ausgabe als Vervielfältigung anzusehen ist. Fraglich wird dies insbesonders bei der Verwendung von Bildschirmgeräten sein, auf denen der Text erscheint und von dem Benutzer lediglich gelesen wird. Hierdurch werden die potentiellen Konflikte

---

1) Vgl. Suhr, D., Ansätze zur kybernetischen Betrachtung von Recht und Staat, der Staat 1967, S. 197 ff.; Podlech, A., Rechtskybernetik - eine juristische Disziplin der Zukunft, Juristenjahrbuch 1969/70, S. 157 ff.

2) Vgl. Köhler, R., Der urheberrechtliche Schutz der Rechenprogramme, München 1968; Kargl, H., Aspekte eines geplanten Rechtsschutzes für Computerprogramme, DB 1969, S. 159 ff. ; Skaupy, W., Zur Schutzfähigkeit von elektronischen Rechenprogrammen, BB 1967, S. 945 f.

zwischen Autoren und Verlagen einerseits und Datenbanken andererseits nur noch deutlicher. Solange daher keine den Interessenausgleich garantierende Lösung gefunden wird, erscheint der ansonsten durchaus verständliche Wunsch, auch Literatur zu berücksichtigen, nur in sehr begrenztem Umfang realisierbar.

Die allmähliche Umstellung des gesamten "Kommunikationssystems" auf EDVA wird auch nicht ohne Folge für das Schrifttum auf dem Gebiet der Steuerwissenschaften bleiben.[1)] Man wird sich fragen, ob eines Tages gedruckte Materialsammlungen überflüssig sein werden und die Meinungsbildung auf dem Gebiete des Steuerrechts nur noch durch Mitarbeiter einer EDV-Zentrale möglich sein wird. Auf lange Sicht können Leitsatzsammlungen und Register aller Art an Bedeutung verlieren. Die Steuerfachleute, die wissenschaftlich arbeiten und z.B. keine Entscheidung zitieren, deren Sachverhalt und Begründung sie nicht selbst genau nachgeprüft haben, werden kaum auf Sammlungen und Werke, die das Material ausführlicher zusammentragen als die EDV-Zentrale, verzichten wollen.

Außerdem bietet nur die Vielfalt des wissenschaftlichen Schrifttums - in einem marktwirtschaftlich geordneten Verlagswesen - eine Garantie dafür, daß Meinungen nicht zu leicht manipuliert werden können. Schon jetzt hat die Finanzverwaltung aufgrund ihres spezialisierten Personals, ihrer Nähe zum gesamten "Material" und des starken Interesses ihrer Beamten an Veröffentlichungen, ein erhebliches Schwergewicht im steuerlichen Schrifttum. Es wäre "unerträglich", wenn durch EDVA in der Zukunft Zweifelsfragen, die durch die Rechtsprechung oder Richtlinien noch nicht gelöst sind, mit den jeweiligen Ansichten einiger Referenten aus dem Bundesfinanzministerium beantwortet würden. Gesetzgebungs-, Recht-

---

1) Blau, H., Der Steuerbevollmächtigte und die moderne Unternehmensorganisation, DEtR 1967, S. 3o5; Lempertz, C.H., Unternehmensberatung und elektronische Datenverarbeitung, StB 1967, S. 2lo ff.; Krupinski, K., Elektronische Bearbeitung steuerrechtlicher Probleme, DStR 1967, S. 718

sprechungs- und Erlaßkritik werden nur dann möglich sein, wenn veröffentlichte Materialien und Meinungen mit ausführlicher Begründung vorliegen, die jedermann zugänglich sind, weil nur so die Diskussion ermöglicht wird. Das bedeutet: die EDV-Zentrale kann den Gedankenaustausch im öffentlichen Schrifttum kaum ersetzen. Es werden weiterhin Fachzeitschriften, Kommentare und Monographien benötigt.

4. Automationsgerechte Gesetzgebung

a) Grundlegung

Vielfach wird irrtümlich angenommen, bei diesem Fragekomplex handelte es sich um typische, durch die Einführung der EDV entstandene Probleme. In Wirklichkeit ist die Fragestellung nur eine Variante des Problems der anwendungsgerechten Gesetze, ihrer rationellen und wirksamen Durchführung.[1] Diese Fragen werden von den Führungskräften der Verwaltung und von den Politikern selten gestellt, weil die teilweise organisationsfeindliche Grundhaltung vieler Juristen wirtschaftliche Überlegungen ausschließt. Bekanntlich ist im EStG die Steuertabelle als Anhang beigefügt. In der Vorbemerkung zur Tabelle werden die zugrundeliegenden Formeln angegeben und ausdrücklich wird auf den Vorrang der Tabellenwerte vor den Rechenergebnissen hingewiesen. Erst im Verwaltungswege wurden auftretende praktische Schwierigkeiten beseitigt.

Nach funktionalen Gesichtspunkten kann man das Gesetzgebungsverfahren in zwei Abschnitte aufgliedern: Planung und Erarbeitung von Gesetzesentwürfen einerseits und Gesetzesberatung mit Verabschiedung andererseits. Die Planung und Erarbeitung liegt im wesentlichen bei der Regierung und Verwaltung, die eigentliche Beratung bei den Gesetzgebungsorganen. Diese Darstellung wäre für unsere Betrachtung unvollständig, wenn

---

1) Vgl. von Oertzen, H.J., Automationsgerechte Gesetze als Voraussetzung der Automation, DVBl 1969, S. 61 ff.; von Berg, M., Automationsgerechte Rechts- und Verwaltungsvorschriften, Köln und Berlin 1964; Klug, W., Elektronische Datenverarbeitung im Recht. In: Festschrift für Hermann Jahrreis, Köln-Berlin-Bonn-München 1964, S. 189 ff.; Podlech, H., Rechtskybernetik - eine juristische Disziplin der Zukunft, Juristen-Jahrbuch 1969/7o, Köln-Marienburg 197o, S. 157 ff.; Simitis, S., Automation in der Rechtsordnung - Möglichkeiten und Grenzen, Karlsruhe 1967

nicht zwei Begleitumstände mit in die Betrachtung gezogen würden. Dies ist einmal die mehr oder weniger starke Beteiligung der organisierten und unorganisierten Beratung (etwa 5o fachliche Beratungs- und Begutachungsgremien bei einer Reihe von Ministerien und die Interessentenlobby)[1] und zum anderen der Umstand, daß die beteiligten Organe nicht nacheinander, sondern miteinander tätig werden. Es erscheint als sicher, daß ein noch so vorbildlich automationsgerechter Gesetzentwurf bei einem derart vielstufigen Verfahren kaum Aussicht hat, ein automationsgerechtes Gesetz zu werden.

Diese Mängel gehen in doppelter Weise zu Lasten des Steuerpflichtigen; einmal erhält er die gesetzlich vorgesehenen Leistungen später, zum anderen muß er höhere Steuermittel aufbringen, um die aufwendigeren Verfahren zu finanzieren. Allein die Tatsache, daß die Termine für die Erledigung von Aufgaben im Monat aufgrund gesetzlicher Vorschriften an wenigen Tagen zusammenfallen, hat zur Konsequenz, daß die Rechenzentren genötigt sind, Kapazitäten für die Spitzenbelastung bereitzuhalten. Eine "Entzerrung" könnte hier bereits zu Einsparungen führen.

Inzwischen sind eine Reihe von Institutionen mit diesen Anliegen befaßt.[2] Es geht hier einmal um die Frage, welche Änderungen bei den gegenwärtigen Gesetzen notwendig sind, zum anderen darum, Erfahrungen für neue Gesetzesvorhaben zu gewinnen. Es ist zu bedauern, daß sich zum gegenwärtigen Zeitpunkt nur eine geringe Zahl von Juristen mit den Fragen der EDV befaßt. Juristisch geschulte und mit den Gesetzen der EDV vertraute Kräfte in den Organisationsabteilungen und Ministerien wären gerade für die Fragen einer automationsge-

---

1) Vgl. Schmölders, G., Finanzpolitik, 3. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 197o, S. 119 ff.

2) So einzelne Bundesminister, der Bundesbeauftragte für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung, der Ausschuß für wirtschaftliche Verwaltung im Rationalisierungskuratorium der Wirtschaft und die kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung.

rechten Gesetzgebung von großem Gewinn.

b) Automation in der Gesetzgebung[1]

aa) Die Aufgabenbereiche

Bei der Erarbeitung eines Gesetzesentwurfes kann die Feststellung bereits vorhandener Daten mit Hilfe der Dokumentation zu einer erheblichen Verbesserung führen. Dabei geht es nicht darum, die Berechtigung des Gesetzes erneut zu überprüfen. Im Vordergrund stehen vielmehr ausschließlich Fragen der Durchführung; das bedeutet, daß das Gesetzgebungsverfahren lediglich um eine Stufe erweitert wird. Bei der Formulierung von Gesetzen ergibt sich immer wieder das Problem einer Standardisierung der steuerrechtlichen Begriffe.[2] Hier kann in Zukunft die EDV wertvolle Hilfe leisten. Weiterhin ist die Möglichkeit zu nennen, in einem automatisierten Verfahren Wiederholungen, Überschneidungen, Mehrdeutigkeiten, Unklarheiten und Widersprüche aufzudecken.

Eng verbunden damit ist die Aufgabe, sämtliche durch ein geplantes Gesetz berührte Vorschriften ausfindig zu machen, um sie zu ändern, anzupassen oder aufzuheben. Vor der Verabschiedung der neuen AO mußten beispielsweise 4oo Gesetze und Verordnungen in mühevoller Arbeit "manuell" ermittelt werden. Das Ergebnis ist eine Flucht in den Generalklausel, von der § 1o6 Abs. 1 des Berufsbildungsgesetzes vom 14.8.1969 ein Beispiel gibt: "Mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes treten

---

1) Vgl. Simitis, S., Automation in der Rechtsprechung, Karlsruhe 1967, S. 8 ff.; Fiedler, H., Computer für die Justiz, JUS 1968, S. 557; von Oertzen, H.J., Automationsgerechte Gesetze als Voraussetzung der Automation, DVBl 1969, S. 61 ff.; von Berg, M., Automationsgerechts Rechts- und Verwaltungsvorschriften, Köln und Berlin 1968, S. 112 f.; Podlech, H., Logische Anforderungen kybernetischer Systeme an ihre Anwendung auf Rechtssätze, BB 1968, S. 1o6 ff.

2) Vgl. Wöhe, G., Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 8

alle Vorschriften und Bestimmungen, die den gleichen Gegenstand regeln oder diesem Gesetz widersprechen, außer Kraft."[1]

Zum anderen könnten die Möglichkeiten der Automation zur Simulation mehr ausgeschöpft werden;[2] dabei ist an zwei Richtungen zu denken. Jeder Entwurf, der Massenarbeit verursacht, sollte "programmiert werden". Zudem könnte die Verwaltung den Gesetzentwurf bei seinem Weg durch die Gesetzgebungsinstanzen mit wesentlich besseren Argumenten begleiten und Änderungswünschen durch systemgerechte Vorschläge begegnen. Die andere Richtung der Simulation zielt auf die Anwendung des zukünftigen Gesetzes. Hier bietet sich die Anwendung der Gesetzentwürfe in simulierten Verwaltungen bzw. unter echten Verwaltungsbedingungen an.

Da mit Hilfe der EDV die Auswirkungen der neuen gesetzlichen Vorschriften maschinell simuliert werden können, könnte man auch die voraussichtlichen Kosten der Durchführung exakter ermitteln, da diese Angaben eine wertvolle Entscheidungshilfe darstellen. Ferner könnte man feststellen, welche der bestehenden Vorschriften zu Rechtsstreitigkeiten geführt haben, damit wäre eine zusätzliche Entscheidungshilfe für etwaige Gesetzesänderungen gegeben.

---

1) BGBl I, S. 1112

2) Vgl. Klug, U., Elektronische Datenverarbeitung im Recht. In: Festschrift für Hermann Jahrreis, Köln-Berlin-Bonn-München 1964. Maass, W., Die Mechanisierung von Aufgaben der Steuerverwaltung in den Vereinigten Staaten und in Deutschland, Verwaltungsarchiv 1961, S. 113; Podlech, A., Rechtskybernetik - eine juristische Disziplin der Zukunft, Juristen-Jahrbuch 1969/7o, Köln-Marienburg 197o, S. 157 ff.; Suhr, D., Ansätze zur kybernetischen Betrachtung von Recht und Staat. In: Der Staat 1967, S. 197 ff.

bb) Die Bedeutung von Planspielen[1]

Man kann im Bereich des Steuerrechts keine Entscheidungen treffen, ohne zunächst annähernd die Daten zu ermitteln, die das voraussichtliche Steueraufkommen oder die wirtschaftliche Situation der Beteiligten angegeben. Ihre Berücksichtigung setzte bisher umständliche Verfahren voraus, und der damit verbundene Zeitverlust machte einen Rückgriff auf vorhandene Daten kaum möglich. In diesem Punkt machen sich die Vorzüge der EDV bemerkbar. Die Bereitstellung dieser Daten wird auch einen psychologischen Druck zur Sachlichkeit auslösen.

Die zahlreichen Steueränderungsgesetze könnten in Zukunft seltener werden, wenn bereits im Vorbereitungsstadium mit Hilfe von Planspielen ihre Auswirkungen simuliert würden. Die Vorüberlegungen zum Planspiel erfassen die durch einen Entwurf tangierten Rechtsgebiete, die Betroffenen (Finanzverwaltung und Steuerpflichtige) selbst, die Art der auszuführenden Tätigkeiten und die Konsequenzen. Der Schlußbericht stellt dann fest, welche Regelung abzuändern (oder auch aus politischen Gründen nicht abzuändern) ist, er dient zur Fertigung des endgültigen Entwurfs und liefert Material für einen praxisnahen Gesetzeskommentar.

In der öffentlichen Verwaltung wurde erstmals ein Planspiel zur praktischen Erprobung von Gesetzen bei der Einführung der Mehrwertsteuer angewandt.[2] Da die Mehrwertsteuer neue handels- und steuerrechtliche Aufzeichnungserfordernisse zur Folge

---

1) Im militärischen Bereich ist das Planspiel als Mittel zur Lösung taktischer und strategischer Aufgaben sowie zur Schulung von Führungskräften seit vielen Jahrzehnten bekannt. Erst seit etwa 15 Jahren werden Planspiele in der Wirtschaft, insbesondere im Bereich der unternehmerischen Entscheidungsprozesse, durchgeführt. Klausa, Das Verwaltungsplanspiel, Mitteilungen der kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung, Sonderdruck September 1963

2) Vgl. Die Mehrwertsteuer - ihre abrechnungstechnischen Probleme bei der Anwendung in der Praxis - Ergebnisse eines Planspiels, 4. Aufl., Berlin 1967

hat und überprüft werden sollte, ob die Bestimmungen des Gesetzentwurfs in der Praxis ohne Schwierigkeiten durchführbar seien, mußten die Auswirkungen in erster Linie in den Unternehmungen untersucht werden.

Daher hat sich der Arbeitskreis "Rechnungstechnische Probleme der Mehrwertsteuer" im Fachausschuß "Steuern im Rechnungswesen" des AWV, dem die Vertreter einer Reihe von Unternehmen verschiedener Branchen und Größen angehören, unter Mitwirkung des Bundesfinanzministeriums und der Betriebsprüfungsstelle (Bundesamt für Finanzen)[1] mit der rechnungstechnischen Problematik der Mehrwertsteuer im Rahmen eines Planspiels auf freiwilliger Basis befaßt. Das Planspiel wurde innerhalb der verschiedenen Unternehmen in Teamarbeit zwischen Angehörigen des Unternehmens und jeweils einem Bundesbetriebsprüfer durchgeführt. Die Koordinierung aller Untersuchungen in den einzelnen Unternehmen und der Erfahrungsaustausch über zweckmäßige Methoden der Durchführung oblagen den beteiligten Bundesbetriebsprüfern.

Die Untersuchungsergebnisse dienten als Grundlage für[2]:
die praktische Durchführbarkeit und die Wirtschaftlichkeit des Abrechnungsverfahrens, notwendige Präzisierungen der Durchführungsbestimmungen, die Gestaltung der Vordrucke der Finanzverwaltung, die Anpassungen im Rechnungswesen zur Erfüllung der neuen handels- und steuerrechtlichen Erfordernisse.

Durch den Einsatz von Planspielen ist es zwar nicht möglich, sämtliche Konflikte vorauszusehen, jedoch verhilft es dazu, eine Vielzahl konkreter Konstellationen einzubeziehen und befreit die Gesetzgebung von einem Teil der nachträglichen Korrekturen.

---

1) Vgl. S.90 f.

2) Vgl. Die Mehrwertsteuer - ihre abrechnungstechnischen Probleme bei der Anwendung in der Praxis, a.a.O., S. 19

c) Automationsgerechte Aufgabenstellung für die Anwendung der Gesetze

aa) Überblick

Bevor das Maschinenprogramm erstellt werden kann, bedarf es einer umfangreichen organisatorischen Vorarbeit, der sog. Aufgabenanalyse. Ausgangspunkt ist die Aufgabenstellung mit allen gesetzlichen Vorschriften und Verwaltungsvorschriften. Eine sorgfältig vorgenommene Aufgabenanalyse ist die entscheidende Vorbedingung für die erfolgreiche Entwicklung automatisierter Verfahren.

Zunächst ist, soweit erforderlich, die logische Struktur der Aufgabe anhand der gesetzlichen Aufgabenstellung - etwa mit Hilfe eines logischen Diagramms durchsichtig zu machen. Die Mitberücksichtigung des Zusammenhangs verschiedener Organisationseinheiten führt zu einem sog. Datenflußplan. Ebenso wie das logische Diagramm bezieht sich dieser Datenflußplan vorerst nur auf das manuelle Verfahren und hat keinerlei Bezüge zur EDV.

Der Zwang zu einer über Jahre dauernden Planung und die zwangsläufig damit verbundenen Risiken lassen es zweckmäßig erscheinen, automatisierte Verfahren durch begrenzte Versuche zu entwickeln und zu erproben. Nach Abschluß aller Vorarbeiten liegt das zweckmäßigste Verfahren in Form der Aufgabensynthese vor. Es handelt sich dabei in der Hauptsache um Datenflußpläne, Programmabläufe, Maschinenprogramme und Dienst- und Arbeitsanweisungen. Die Datenfluß- und Programmablaufpläne sind dabei Vorstufen des fertigen Maschinenprogramms. Die nächste Stufe, der sog. Programmablaufplan, legt in Form von Grob- und Feindiagrammen die einzelnen Maschinenschritte fest. Es ist auch möglich, daß Rechts- oder Verwaltungsvorschriften - neben dem Worttext - Datenfluß- und Programmabflußpläne sowie fertige Programme enthalten. Eine solche Gesetzgebung wäre der Idealfall der Automationsgerechtigkeit.[1]

1) Vgl. Klug, W., Juristische Logik, a.a.O., S. 169

Als automationsgerechte Gesetze werden daher Gesetze bezeichnet, die so aufgebaut sind, daß bei ihrer Anwendung in EDV-Anlagen optimale Ergebnisse erzielt werden können. Der Begriff "automationsgerechte Gesetzgebung" ist nicht mehr ausschließlich Gegenstand wissenschaftlicher Forschung[1] sondern es erfolgten schon konkrete gesetzgeberische Maßnahmen im Bereich des Einkommensteuerrechts.[2]

Ein Beispiel dafür bietet die allerdings nachträglich erfolgte Änderung des § 9a EStG. Der dort ursprünglich vorgesehene abzugsfähige Pauschbetrag von 562,-- DM wurde mit Rücksicht auf die maschinelle Berechnung im Nachhinein auf 564,-- DM erhöht.

Ein Änderungsgesetz zum Steuersäumnisgesetz[3] enthält eine Ermächtigung für den Bundesfinanzminister, von dessen Vorschriften abweichen zu können, soweit das Gesetz probeweise bei einigen Finanzämtern im Lochkartenverfahren durchgeführt wird. Betroffen sind insbesondere die Festsetzung von Stichtagen und Abweichungen von den vorgesehenen Zuschlägen. Von dieser Ermächtigung wurde durch die "Verordnung zum Steuersäumnisgesetz" Gebrauch gemacht.[4] Sie sieht vor, daß der Säumniszuschlag nicht mehr individuell, sondern an bestimmten Stichtagen fällig wird. Außerdem erfolgt eine Abrundung (nach unten) und eine Zusammenrechnung der zugrundeliegenden rückständigen Beträge jeder Steuerart.

---

1) Ein Beispiel dafür bietet das Arbeitsprogramm des Betriebswirtschaftlichen Instituts für Organisation und Automation an der Universität Köln.

2) Vgl. Die Anwendung des § 9a EStG, durch das Gesetz vom 18.7.1958, BGBl I, S. 473

3) Vgl. Änderungsgesetz zum Steuersäumnisgesetz vom 17.7.1961, BGBl I, S. 981

4) Vgl. Verordnung zum Steuersäumnisgesetz vom 15.8.1961, BGBl I, S. 1299

Zu pauschalierende Regelungen finden sich beispielsweise im § 123 AO und im § 13 Kraftfahrzeugsteuergesetz. Während die Regelung in § 123 AO von dem freien Wahlrecht des Steuerschuldners bezüglich der Tilgungsfolge seiner Schulden ausgeht, und nur bei nicht hinreichend bestimmten Zahlungen eine gesetzliche Tilgungsfolge bestimmt, läßt die genannte Vorschrift im Kraftfahrzeugsteuerrecht unter bestimmten Voraussetzungen eine monatliche, vierteljährliche, halbjährliche oder jährliche Entrichtung der Steuern zu. In diesen Fällen sollte der erhöhte Verwaltungsaufwand im automatisierten Verfahren näher untersucht und gegen den rechtspolitischen Wert des dem Steuerpflichtigen gewährten Spielraumes in den Zahlungsmodalitäten abgewogen werden.

bb) Forderungen an den Gesetzgeber

Während die genannten Vereinfachungen grundsätzlich zu begrüßen sind, stellt sich bei der Anpassung an die EDV-Anlagen die Frage eines möglichen Vorranges der technischen Ausführung des Gesetzes, und das bringt die Gefahr mit sich, daß "aus Zweckmäßigkeitserwägungen sachlich gebotene Differenzierung verhindert oder sachlich nicht gebotene eingeführt werden."[1] Die Folge könnte sein, daß ungleich liegende Fälle gleich behandelt werden und damit der Gleichheitsgrundsatz des Artikels 3 GG verletzt wird. Dieser Konflikt ist nicht neu. Gestützt auf § 1 Abs. 2 StAnpG haben RFH und BFH in ständiger Rechtsprechung anerkannt, daß einer der Hauptzwecke eines jeden Steuergesetzes seine praktische Durchführbarkeit sei. Steuergesetze seien daher im Zweifel so auszulegen, daß sie leicht, sicher und verständlich gehandhabt werden könnten, daß eine klare Rechtsgrundlage geschaffen und Zweifel möglichst wenig Raum gegeben werde.[2] Mit dieser Auffassung hat sich Bull auseinandergesetzt und weist darauf hin,

---

1) Vgl. Bull, H.P., Verwaltung durch Maschinen, 2. Aufl., Köln und Berlin 1964, S. 43

2) Vgl. BFH-Urteil vom 28.2.1958, BStBl III, S. 191 ff.

daß Zweckmäßigkeitsgründe nicht als Rechtferigung einer Einschränkung des Gleichheitssatzes dienen könnte. "Dieser Gedanke darf erst zu allerletzt in die Untersuchung eingeführt werden, als eine mit äußerster Vorsicht zu benutzende Korrektur eines untragbaren Ergebnisses oder wenn die sachliche Prüfung zu keinem eindeutigen Ergebnis geführt hat."[1]

Klug und Fiedler dagegen neigen diesem Gedanken eher zu und ordnen dem Gesichtspunkt der Verwaltungspraktikabilität in der Forderung nach einer automationsrechten Gesetzgebung größeres Gewicht zu. Sie meinen, daß der "auf den ersten Blick vielleicht etwas seltsamen Argumentation des BFH bei vorsichtiger Interpretation ein durchaus vertretbarer Grundsatz zu entnehmen sei."[2]

Im einzelnen sind die Forderungen sehr vielgestaltig. Sie reichen von Veränderungen der Form und Verfahrensvorschriften (maschinengerchte Formulare, maschinell lesbare Belege als "Datenträger") über Veränderungen des materiellen Rechts bis hin zu jener von Klug geforderten Umgestaltung der äußeren Gesetzesform zum Blockdiagramm. Gefordert wird insbesondere ein systematischer Aufbau der Vorschriften, eine möglichst geringe Differenzierung, eine einheitliche Systematik und Terminologie, und vor allem eine Einschränkung von Ermessensklauseln, unbestimmten Rechtsbegriffen und Generalklauseln.

Der Präsident des Bundesrechnungshofes hat diesen Punkt in einer Denkschrift angesprochen und "eine einfachere und automationsgerechte Gestaltung der Rechtsvorschriften" als entscheidende Verbesserung der "Voraussetzungen für die Wirtschaftlichkeit technisierter Verfahren" bezeichnet.[3] Es handelt sich hier insbesondere um die Mehrdeutigkeit der verwendeten Begriffe. Selbst so gängige Begriffe wie Betriebsvermögen bekommen je nach Gesetz einen anderen Inhalt,

---

1) Bull, H.P., a.a.O., S. 1o8 ff.

2) Klug, W., Fiedler, H., Die Berücksichtigung der automatisierten Gesetzesausführung in der Gesetzgebung, Deutsche Rentenversicherung 1964, S. 273

3) Bundestagsdrucksache IV 854, Anlage B, S. 45

ein Zustand der auf den ersten Blick vielleicht unverständlich erscheint, dennoch gerechtfertigt sein kann. Der entscheidende Grund für die Notwendigkeit mehr oder weniger unbestimmt gefaßter Formen zur Regelung der Mehrzahl der öffentlichen Aufgaben liegt in der Unmöglichkeit, alle denkbaren zu entscheidenden Fälle vorherzusehen.

Für denjenigen, der sich für eine möglichst weitgehende Verwendung elektronischer Anlagen einsetzt, stellt diese Situation ein Ärgernis dar. Die Informationsaufbereitung droht dort zu Komplikationen zu führen wo das vorhandene Material nicht einwandfrei gesichtet und klassifiziert werden kann, weil die gebrauchten Begriffe Zusammenhänge darstellen, die in Wirklichkeit gar nicht bestehen, deshalb der durchaus verständliche Wunsch, nur noch unverwechselbare, mit einer einzigen Bedeutung versehene Begriffe zu benutzen.[1]

Die Erfahrungen in der Praxis dämpfen jedoch die Hoffnung aug die Verwirklichung derartiger Vorschläge. Vom Gesetzgeber kann zunächst nur verlangt werden, sich im Rahmen der jeweiligen Problemkomplexe für eine weitgehend einheitliche Begriffsbildung zu entscheiden.

cc) Die Problematik einer Automationsstelle

Bisher werden die Gesetze oder Änderungen noch nicht so vorbereitet, daß sie sofort mit Inkrafttreten maschinell durchgeführt werden können. In der Praxis werden die logischen Fehler im Gesetz häufig erst festgestellt werden können, wenn von Fachkräften ein Blockdiagramm erstellt wird. Auf die Dauer erscheint die Errichtung einer Institution unumgänglich, deren Aufgabe es ist, derartige Fehler rechtzeitig auszuschalten. Sehr zu begrüßen ist die sich allmählich durchsetzende

---

1) Vgl. Vorläufige Grundsätze für eine automationsgerechte Vorschriftengebung, im Amtsblatt des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen 1969, S. 277. Vgl. auch die Glosse von Wolfsteiner in JZ 1969, S. 712.

Selbstinformation über Fragen der Verwaltungsautomation im parlamentarischen Bereich.[1]

So wurde eine auf Bundesebene beim Bundesinnenministerium zu errichtende Kontrollinstanz vorgeschlagen, die als zentrale Stelle jeden Gesetzentwurf auf eine Automatisierbarkeit überprüfen soll. Ein analoges Beispiel hierfür ist die Aufgabe des Justizministeriums alle Gesetzentwürfe der übrigen Ressorts auf "Justizförmigkeit" zu überprüfen.

Ob eine Regelung automationsgerecht ist oder nicht, kann jedoch nicht nur an äußeren Merkmalen festgestellt werden. Ebenso wenig wie beispielsweise Vorgänge im Bereich der Produktion oder im Rechnungswesen, ohne ausreichende Sachkenntnis automatisiert werden können, ist das auf dem Gebiet der Steuergesetzgebung möglich. Damit ergibt sich, daß allenfalls im beschränkten Rahmen bzw. zu Studienzwecken eine "Automationsstelle" denkbar ist. Erste Ansätze zur Erstellung automationsgerechter Gesetze im Bereich der Finanzverwaltung könnten, die bei den Gesetzentwurfsverfahren eingeschalteten Bund- und Länderarbeitskreise und die eingerichteten Programmiergruppen, die aus Vertretern der jeweils interessierten Länder zusammengesetzt sind, liefern.

---

1) Vgl. Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 3. Wahlperiode, Stenographische Berichte Bd. 47, S. 7616 betr. automationsgerechte Rechtsetzung; BT-Drucksache V 268, kleine Anfrage betr. Einführung von datenverarbeitenden Anlagen im öffentlichen Dienst; Automation in BT-Drucksache V 499; BT-Drucksache V 8o4, kleine Anfrage betr. Datenverarbeitung im öffentlichen Dienst, Antwort in BT-Drucksache V 871; BT-Drucksache V 133o, kleine Anfrage betr. Förderung der elektronischen datenverarbeitenden Industrie, Antwort in BT-Drucksache V 146o; BT-Drucksache V 1633 und V 1655 betr. Verwaltungsvereinfachung durch Datenverarbeitung.

LITERATURVERZEICHNIS

Adam, A., Messen und Regeln in der Betriebwirtschaft, Würzburg 1959

Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. I, 4. Aufl., Stuttgart 1968

Adler, H., Forster, K.-H., Die Zwischenprüfung zur Vorbereitung der Jahresabschlußprüfung, WPg 1957, S. 6 ff.

Aktuelle Fragen der Betriebsprüfung, Herausgegeben von der Deutschen Zentralfinanzdirektion, Berlin 1951

Albach, H., Entscheidungsprozeß und Informationsfluß in der Unternehemensorganisation.In: Organisation, hrsg. von Erich Schnaufer und Klaus Agthe, Berlin und Baden-Baden 1961

Albach, H., Bewertungsprobleme des Jahresabschlußes nach dem Aktiengesetz 1965, BB 1965, S. 3o8 ff.

Albach, H., Entwicklung und Aufgaben der Unternehmensforschung, WPg 1965, S. 1o5 ff.

Albers, W., Die Einkommensbesteuerung in Frankreich seit dem 1. Weltkrieg, Kiel 1957

Amtliche Abschreibungstabellen (AfA), Herne-Berlin 1971

Angermann, A., Entscheidungsmodelle, Frankfurt 1963

Aprath, U., Zur Lehre vom steuerlichen Tatbestand. In: Gegenwartsfragen des Steuerrechts, Festschrift für A. Spitaler, Köln 1958, S. 133 ff.

Arbeitsgruppe für Datenverarbeitung im Bundesministerium für Justiz, Beilage zum Bundesanzeiger Nr. 41 vom 28.2.197o

Atiyah, M.F., Wandel und Fortschritt in der Mathematik, Bild der Wissenschaft 1969, S. 315 ff.

Atkinson, J.W., An Introduction to Motivation, New York 1964

Aufermann, E., Der Buch- und Betriebsprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung. In: Grundriß der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1o, Revisions- und Treuhandwe-sen, Leipzig 1926, S. 35off.

Aufermann, E., Grundzüge Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, 3. Aufl., Wiesbaden 1959

Aufgaben und Praxis der internen Revision, hrsg. vom Institut für interne Revision, München 1959

Bachmann, M., Der Bundesrechnungshof, Ämter und Organisationen der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 8, Frankfurt 1967

Bachthaler, E., Die Automation in der öffentlichen Verwaltung. In: 25o Jahre Rechnungsprüfung, Frankfurt a.M. 1964, S. 259 ff.

Badenhoop, R.K.J., (Hrsg.), Wirtschaftliche öffentliche Verwaltung, Stuttgart 1961

Bärthel,H., Der Einfluß der steuerlichen Betriebsprüfung der Finanzverwaltung auf das betriebliche Rechnungswesen, Diss., Köln 1954

Baetge, J., Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolges, Düsseldorf 197o

Baier, W., Fähnrich, H., die steuerliche Betriebsprüfung, 2. Aufl., Stuttgart 1963

Ballmann, D.W., Interne Revision und Betriebsprüfung sowie die neue Betriebsprüfungsordnung (Steuer), ZIR 1966, S. 147 ff.

Ballmann, D.W., Zur Anwendung von Prüfungsfragebogen, ZIR 1966, S. 42 ff.

Ballmann, D.W., Leitfaden für interne Revision, Hrsg. vom Institut für Interne Revision, München 1967

Ballmann, D.W., Neue Entscheidungen des BFH über die Vorlagepflicht von Aufsichtsrat- und Vorstandsprotokollen bei einer AG bei Betriebsprüfungen, ZIR 1969, S. 151 ff.

Bank, B., Zweckbindung, Wirtschaftlichkeit, Sparsamkeit als Normbegriffe des Haushaltsrechts, DÖH 1956, S. 24o ff.

Barnard, C.J., Organisation and Mangement, Cambridge, Man. 1948

Barske, K., Verzicht auf Entscheidungen des Steuerausschusses, DStZ 1951, S. 158 ff.

Bayersdorf, H., Auswirkungen der Automation auf die Rechungsprüfung in der öffentlichen Verwaltung, DÖH 1966/77, S. 9o ff.

Beckensträter, F., Die Stellung der Rechnungshöfe im System der Dreiteilung der Staatsgewalt, Diss., Frankfurt 1961

Becker, F., Luhmann, N., Verwaltungsfehler und Vertrauensschutz, Möglichkeiten gesetzlicher Regelung und Rücknehmbarkeit von Verwaltungsakten, Berlin 1963

Beer, St., Kybernetik und Management, Hamburg 1962

Benjamin, M., Zur Anwendung mathematischer Methoden in der staatlichen Leitung und Rechtspflege, Staat und Recht 1965, S. 899 ff.

Benninghoff-Lühl,R., Die Methoden der Gutachten des Reichssparkommisars, Diss. Köln 1956

von Berg, M., Automationsgerechte Rechts- und Verwaltungsvorschriften, Diss., Köln 1968

Beseke, S., Die Selbstberechnung der Einkommensteuer, DStZ 1962 S. 375 ff.

Betriebsprüfungskartei der Oberfinanzdirektion Düsseldorf, Köln, Münster. Düsseldorf 1971

Betriebswirtschaftlicher Ausschuß des Verbandes der chemischen Industrie, Zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung beim Einsatz datenverarbeitender Anlagen, WPg 1963, S. 59o ff.

Birn, S.A., Crossan,R.M., Eastward, R.W., Wege zur Senkung und Kontrolle der Verwaltungskosten, Berlin 1964

Bischoff, W., Die Informationslawine, Düsseldorf 1967

Bischofsberger, P., Durchsetzung und Fortbildung betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse in der öffentlichen Verwaltung, Zürich und St. Gallen 1964

Blau, H., Der Steuerbevollmächtigte und die moderne Unternehmensorganisation, DStR 1967, S. 3o3 ff.

Blau, P.M., The Dynamics of Bureaucracy, 2. Aufl., Chicago 1967

Bleicher, K., Span of Control, HdO, Sp. 1531ff.

Blohm, H., Die optimale Gestaltung des innerbetrieblichen Berichtswesens, NB 196o, S. 1 ff.

Blohm, H., Systemanalytischer Ansatz zur Formulierung einer komplexen Führungsgröße, dargestellt am Beispiel der Steuerabteilung. In: Zur Besteuerung der Unternehmung, Berlin 1968, S. 167 ff.

Blohm, H., Kybernetisches Denken aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Rationalisierung, 1967, S. 214 ff.

Blohm, H., Brenneis, F.J., Interne und externe Revision, Herne - Berlin 1968

Blohm, H., Heinrich, L.J., Schwachstellen der betrieblichen Berichterstattung, Baden-Baden 1965

Bloy, H., Verwaltung (betriebswirtschaftliche) Hrsg. Hans Seischab, Stuttgart 1962

Böcker, F., Dichtel, E., Penzkofer, P., Netzplantechnik und Jahresabschlußprüfung, Frankfurt-M. 197o

Böhrs, H., Grundfragen und Methoden der Bürorationalisierung, München - Bern 1958

Böhrs, H., Organisation und Gestaltung der Büroarbeit, München-Bern 196o

Bonner Berichte aus Mittel- und Ostdeutschland, Die Entwicklung des Steuerrechts in der sowjetischen Zone, Hrsg. vom Bundesministerium für gesamtdeutsche Fragen, Bonn 1951

Bonner Berichte aus Mittel- und Ostdeutschland, Steuerpolitik und Steuerrecht der sowjetischen Besatzungszone, Hrsg. vom Bundesministerium für gesamtdeutsche Fragen, Bonn 1953

Bonner Berichte aus Mittel- und Ostdeutschland, Steuerverwaltung und Steuerrecht der sowjetischen Besatzungszone, Hrsg. vom Bundesministerium für gesamtdeutsche Fragen, Bonn 1954

Bräuer, K., Der Kampf um die einheitliche Bundesfinanzverwaltung, Der Steuerzahler 1954, S. 15 ff.

Brandl , W., Bleyer, K.P., Zuordnungskriterien beim Einsatz von Prüfern, ZfB 1968, S. 713 ff.

Brede, H., Die Wirtschaftliche Beurteilung von Verwaltungsentscheidungen in der Unternehmung, Köln und Opladen 1968

Brink, V.Z., Cashin, J.A., Interne Revision, Berlin 1962

Brönner, H., Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl., Stuttgart 1968

Brümmerhoff, D., Das Planning-Programming-Budgeting-System (PPBS) FA, NF Bd. 29, 197o, S. 64 ff.

Brutschke, P.J., Urheberrechtsverletzungen bei der Benutzung von elektronischen Datenverarbeitungsanlagen, NJW 197o, S. 889 ff.

Buchheister, H.-O., Statistisch-mathematische Methoden zur Richtsatzermittlung, StBp 197o, S. 278 ff.

Buchner, R., Bewußte Auswahl oder Zufallsauswahl bei der aktienrechtlichen Betriebsprüfung, WPg 1961, S. 657 ff.

Buchner, R., Steuerabwehr und unternehmerische Preispolitik. In: Empirische Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1963, S. 11 ff.

Budil, W., Die Praxis der Netzplantechnik, Industrielle Organisation 1964, S. 3o3 ff.

Bühler, O., Prinzipien des internationalen Steuerrechts, München-Berlin 1964

Bühler, O.- Scherpf, P., Bilanz und Steuer, 7. Aufl., München 1971

Bühnemann, B., Fragen der Datenverarbeitung in der juristischen Praxis, NJW 1969, S. 688 ff.

Bühring, D., Steuerberatungsgesetz, Kommentar, Berlin-Frankfurt 1961

Bürck, H., Aktuelle Probleme der geplanten jursitischen Bundesdatenbank, DB 1972, S. 321 ff.

Burhenne, W.E., Perband, K., EDV-Recht, Berlin 197o

Bull, H.-P., Verwaltung durch Maschinen, Rechtsprobleme der Technisierung der Verwaltung, 2. Aufl., Köln und Berlin 1964

Bund der Steuerzahler, Einzeldarstellungen Nr. 64, Vorschläge zur Betriebsprüfung (1962)

Bund Deutscher Steuerbeamten, Die Aufgabe der Steuerverwaltung, ihr Umfang und ihre Bewertung, Paderborn, 1952

Bund Deutscher Steuerbeamten, Denkschrift: Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung, Paderborn 1956

Bund Deutscher Steuerbeamten, Vorschläge zur Finanz- und Steuerreform, Düsseldorf 1959

Bussmann, K., Externe Revision und automatisierte Datenverarbeitung, StB 197o, S. 1o2 ff.

Chmielewicz, K., Überlegungen zu einer Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung, ZfB 1971, S. 583 ff.

Coulbois, P., Staatshaushalt und Finanzsystem Frankreichs, HdF, 2. Aufl., Bd. 3, S. 253 ff.

Cremer, M., Bundesrechnungshof und Dokumentation, NfD 1962, S. 163 ff.

von Cube, F., Informationtheorie und Lerntheorie, Studium Generale 1968, S. 1o2o ff.

Cyert, R.M., Simon, H.A., Trow, D.B., Observation of a Business Decision, The Journal of Business 1956, S. 237 ff.

Dähn, U., Elektronische Datenverarbeitung und Recht, NJ 1969, S. 281 ff.

Dahl, E., Die Unternehmensberatung, Diss., Köln 1966

Dahrendorf, R., Sozialstruktur des Betriebes, Wiesbaden 1959

Dahrendorf, R., Industrie- und Betriebssoziologie, 2. Aufl., Berlin 1962

Debatin, H., Die Steuerverwaltung und das Besteuerungsverfahren in den USA, StuW 1957, Sp. 483 ff.

Dechamps, B., Macht und Arbeit der Ausschüsse, Meisenheim am Glan 1954

Delhey, W., Sind Vorstand- und Aufsichtsratsprotokolle im Rahmen einer Betriebsprüfung nur dem Finanzamtsvorsteher vorzulegen?, StBp 1964, S. 1 ff.

Delhey, W., Der Betriebsprüfer als Ermittlungsgehilfe des Finanzamtes, StBp 1965, S. 197 ff.

Die Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiet der Rechungslegung und Prüfung, Düsseldorf 1956

Die Mehrwertsteuer, ihre abrechnungstechnischen Probleme bei der Anwendung in der Praxis, Ergebnisse eines Planspiels, Berlin 1966

Dinter, H., Zur Frage der Verwendung von Stichprobenverfahren im Rahmen von Prüfungshandlungen, WPg 1962, S. 85 ff.

Domsch, M., Simultane Personal- und Investitionsplanung, Bielefeld 197o

Dorfmann, R., Measuring Benefits of Government Investments, Washington 1965

Dorn, D., Eckstein, G., Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung, Schmollers Jahrbuch 1968, S. 441 ff.

Dreger, W., Management-Informationssysteme, Wiesbaden 1973

Drumm, H.J., Probleme der Kalkulation und Bestandsbewertung bei Lenkungs- und Verrechnungspreisen, ZfB 1972, S. 471 ff.

Dworatschek, S., Management-Informations-Systeme, Berlin 1971

Ebert, D., Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Auslegungsgrundsatz im Steuerrecht, Diss., Mainz 1955

Ebling, K., Die Neuordnung der Finanzverwaltung nach der Neufassung des Finanzverwaltungsgesetzes, DStR 1971, S. 551 ff.

Eckert, L., Recherche aus dem Bereich der Einkommensteuer, Steuerkongreßreport 1971, S. 331 ff.

Eckert, W.L., Elektronische Dokumentation des Steuerrechts - Wünsche und Möglichkeiten, Steuerkongreßreport 1971, S. 287 ff.

Eckhardt, W., Die Bedeutung des Steuerberates in der modernen Wirtschaft, StB 1959, S. 89 ff.

Egner, H., Zum wissenschaftlichen Programm der Betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre, ZfhF 197o, S. 771 ff.

Egner, H., Bilanzen, München 1974

Eichhorn, P., Öffentliche Haushalte und Betriebswirtschaftslehre ZfB 1971, S. 611 ff.

Eichhorn, P., Ludwig, G., Quantitative Planungstechniken zur Rationalisierung staatlicher Entscheidungen, DÖH 197o, S. 7 ff.

Fiedler, H., Probleme der elektronischen Datenverarbeitung in der öffentlichen Verwaltung, Deutsche Rentenversicherung 1964, S. 4o ff.

Fiedler, H., Rechenautomaten in Recht und Verwaltung, JZ 1966, S. 689 ff.

Fiedler, H., Perspektiven juristischer Dokumentation, Forschung und Textbearbeitung mit Elektronenrechnern, NJW 1968, S. 273 ff.

Fiedler, H., Computer für die Justiz, JZ, 1968, S. 556 ff.

Fiedler, H., Automatisierung im Recht und juristische Informatik, JUS 197o, S. 432 ff., S. 552 ff., S. 6o3 ff.

Fiertz, A.L., Management by Objectives, Management Enzyklopädie, Bd. 4., München 1971

Finanzpolitik, Hrsg. von Recktenwald, H.C., Köln-Berlin 1969

Fischer, E., The Role of Cost-Utility Analysis in Programm Budgeting. In: Programm Budgeting, Combridge, Mass. 1965

Fischer, H.J., Parlamentarischer Rat und Finanzverfassung, Diss., Kiel 197o

Fischer-Menshausen, H., Mittelfristige Finanzplanung im Bundesstaat. In: Probleme der Haushalts- und Finanzplanung Schriften des Vereins für Sozialpolitik, NF Bd. 52, Berlin 1969, S. 56 ff.

Flämig, Ch., Das Steuerwesen als Gegenstand des Studiums an den Technischen Hochschulen, DStR 197o, S. 3oo ff.

Flick, H., Der Rechtsschutz im britischen Steuerrecht, In. Rechtsschutz im Steuerrecht, Hrsg. v. G. Felix, Düsseldorf 196o

Flick, H., Verbindliche Auskünfte des Finanzamts , StuW 1961, Sp. 249 ff.

Flick, H., Praktische Hinweise zur vorausschauenden Steuerberatung, Steuerkongreßreport 1964, S. 83 ff.

Flubacher, A., Datenbanken für die öffentliche Verwaltung unentbehrlich?, Industrielle Organisation 197o, S. 135 ff.

Flume, W., Steuerwesen und Steuerbeamte in Staat und Gesellschaft, Der Steuerbeamte 1961, S. 55ff.

Flume, W., Aufgabe für eine Finanz-Hochschule, Handelsbl. vom 15.1.197o

Flume, W., Die Ausbildung für eine Tätigkeit im Steuerwesen, Steuerkongreßreport 197o, S. 277 ff.

Flume, W., Die Ausbildung für eine Tätigkeit im Steuerwesen, DB 197o, S. 1o97 ff.

Forster, K.H., Zur Ausgestaltung von Arbeitspapieren, WPg 1962, S. 147 ff.

Forster, K.-H., Zur Veröffentlichung des Fachgutachtens über die Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlußprüfungen durch das Institut der Wirtschaftsprüfer, WPg 197o, S. 613 ff.

Fredersdorf, H., Der Steuerbeamte als Mittler zwischen Staat und den Steuerpflichtigen, StbJb 1958/59, S. 1o5 ff.

Fredersdorf, H., Zur Steuergesetzgebung und Steuerverwaltung, DStB 1967, S. 65 ff.

Fredersdorf, H., Berufsbeamtentum in Gegenwart und Zukunft, DStB 1968, S. 65 ff.

Fredersdorf, H., Mangelnde Funktionsfähigkeit der Steuerverwaltung, DStB 1968, S. 19 ff.

Fredersdorf, H., Zur veranlagenden Betriebsprüfung, StBp 1969, S. 124 ff.

Frenkel, E., Die Lage der steuerberatenden Berufe im sowjetischbesetzen Gebiet Deutschlands, Wirtschaftsprüfer 1953, S. 1o5ff.

Frenkel, E., Der steuerliche Rechtsschutz in der Sowjetzone StuW 1956, Sp. 19 ff.

Frese, E., Informationstechnologie und Organisation, ZfB 1969, S. 61 ff.

von Friedeberg, L., Soziologie des Betriebsklimas, Frankfurt a.M. 1963

Frielink, A.B., Buch- und Wirtschaftsprüfung bei elektronischer Datenverarbeitung, München und Wien 1963

Fünfzig Jahre deutsche Finanzgerichtsbarkeit, Festschrift des Bundesfinanzhofs, Bonn, München 1968

Fuchs, A., Die Rationalisierung in der öffentlichen Verwaltung, Rationalisierung, Sonderdruck zu Heft 4 1957, S. 77 ff.

Fuchs, A., Wesen und Wirken der Kontrolle, Tübingen 1966

Futh, H., Elektronische Datenverarbeitungsanlagen, Bd. 1, Einführung in Aufbau und Arbeitsweise, München und Wien 1964

Gäfgen, G., Theorie der wirtschaftlichen Entscheidung, Tübingen 1963

Gaugler, E., Instanzenbildung als Problem der betrieblichen Führungsorganisation, Berlin 1966

Eilers, J., Die Selbstberechnung der Einkommensteuer, Erfahrungen mit einem Versuch in Niedersachsen, Steuerkongreßreport 1965, S. 9o ff.

Eisenberg, E., Fünf Jahre Finanzgerichtsordnung, Überlegungen und Anregungen zur Verbesserung des finanzgerichtlichen Rechtsschutzes, FR 1971, S. 12 ff.

Elsholz, G., Cost-Benefit-Analysis, Kriterien der Wirtschaftlichkeit öffentlicher Investitionen. In: Hamburger Jahrbuch für Wirtschaft- und Gesellschaftspolitik 1967, S. 286 ff.

Endres, W., Zur Ausdrucksweise im betriebswirtschaftlichen Schrifttum, ZfbF 1969, S. 6o1 ff.

Engels, W., Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, Köln und Opladen 1962

Enters, K.-R., Das Wuppertaler Modell zur rationalen Datenerfassung, DStR 197o, S. 326 ff.

Erhard, R., Steuerliche Betriebsprüfung, Düsseldorf 1966

Erhard, F., Bilanzanalyse und steuerliche Betriebsprüfung, Wiesbaden 197o

Erichsen, M., Der Realismus der Steuerplanung in der Theorie der Unternehmung und in der Wirtschaftspraxis, FR 1968, S. 38o ff.

Ernst, E., Die Besteuerung privater Industriebetriebe und ihrer Inhaber in der Sowjetischen Besatzungszone im Vergleich zur Bundesrepublik Deutschland, Köln-Berlin-Bonn-München 1967

Ernst, E., Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im Steuerrecht, StuW 1969, Sp. 37 ff.

Erzberger, M., Reden zur Neuordnung des deutschen Finanzwesens, Berlin 1919

Falk, L., Die Steuergesetzgebung in der öffentlichen Kritik, StbJb 1961/62, S. 27 ff.

Falterbaum, H., Steuerliche Bilanzberichtigungen und Mehr- und Wenigerrechnung, 2. Aufl., Stuttgart 1966

Felix, J., Das wirtschaftswissenschaftliche Studium in Deutschland und die Steuerwissenschaften, DStR 1969, S. 69 ff

Fischer-Winkelmann, W.F., Grundlagen und Probleme neuerer Ansätze in der Lehre vom Prüfungswesen, Diss., Nürnberg 1972

Fischerhof, H., Technologie und Jurisprudenz NJW 1969, S. 1193 ff.

Gebhardt, K., Die Buch- und Betriebsprüfung der Reichsfinanzverwaltung, Diss., Heidelberg 1927

Gegenwartsfragen des Steuerrechts, Festschrift für A. Spitaler, Hrsg. von G. Thoma, Köln 1958

Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln privater und öffentlicher Verwaltung. Welche Erfahrungen der Betriebswirtschaft Staat und Kommunen für die wirtschaftliche Gestaltung ihrer Verwaltung und ihrer Ausgaben übernehmen?, Gutachten, erstattet im Auftrag des Herrn Bundesminister der Finanzen, Göttingen 1958

Gerstenkorn, H., Die Dokumentation der oberen Bundesgerichte der Bundesrepublik Deutschland, Österreichs und der Schweiz, NfD 1962, S. 133 ff.

Gerstenkorn, H., Kirchner, H., Die Dokumentation der Bundesgerichte der Bundesrepublik Deutschland, Österreich und der Schweiz, Bonn 1964

Gerstner, P., Amtlicher Buchprüfer oder Chartered Accountent? DStZ 1927, Sp. 127 ff.

Gerstner, P., Meyer, C.W., Wegweiser für die kaufmännische Betriebs- und Bilanzprüfung, 4. Aufl., Berlin 1962

Gilardi, H., De la Simplification des Rapports entre les Contribuables et les Administrations Financières, Paris 1964

Gimmy, Th. Studium Steuerberatung an den Fachhochschulen, DStR 197o, S. 298 ff.

Glade, A., Die Grundzüge des Entwurfs einer neuen Abgabenordnung in der Fassung des Referentenentwurfs, WPg 1971, S. 29 ff.

Gnam, A., Die Betriebsprüfung, Stuttgart 1955

Gotham, R., Der Umfang der Prüfungskompetenz der Rechnungshöfe, Diss., Hamburg 1969

Grabower, R., Die Buch- und Betriebsprüfung im Ausland, StuW 1927, Sp. 813 ff.

Grabower, R., Bemerkungen zur Entwicklung der Buch- und Betriebsprüfungen, DStZ 1929, S. 343 ff.

Grabower, R., Preußens Steuer vor und nach den Befreiungskriegen, Berlin 1932

Grabower, R., Die Stellung der Buch- und Betriebsprüfung. In: Steuerwirtschaftliche Probleme der Gegenwart. Festgabe für Hermann Grossmann, Berlin 1932

Grabower, R., Zur steuerlichen Betriebsprüfung, StuW 1956, Sp. 6o5 ff.

Grabower, R., Enno Becker und die Betriebsprüfung, StuW 196o, Sp. 39 ff.

Grabower, R., Zur Tradition des Steuerwesens insbesondere bei steuerlichen Prüfungen, StuW 1962, Sp. 145 ff.

Greifenhagen, H., Rechtswissenschaft als Pflichtfach im Wirtschaftswissenschaftlichen Diplomexamen, WPg 1966, S. 1 ff.

Grochla, E., Forschung und Entwicklung auf dem Gebiet der Informationssysteme als Aufgabe der Betriebswirtschaftslehre, ZfB 1971, S. 563 ff.

Grund, W., Debatin, H., Finanzverfassung, Finanzstruktur, Steuerverwaltung und Steuerverfahren in den USA, DStZ 1965, S. 2 ff.

Grund, W., Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung, Steuergerichtsbarkeit. In: 5o Jahre deutsche Finanzgerichtsbarkeit, Bonn-München 1968, S. 27 ff.

Gübbels, B., Handbuch der steuerlichen Abschreibung, 4. Aufl. Köln 1966

Gübbels, B., Zur Betriebsprüfungsordnung, StB 1966, S. 17 ff.

Gutenberg, E., Der Diplomkaufmann als Revisor, ZIR 1966, S. 1off.

Gutenberg, E., Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. I, Die Produktion, 18. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1971

Jaeger, W., Die steuerliche Betriebsprüfung, 2. Aufl., Berlin 1969

Jahr, G., Funktionsanalyse von Rechtsfiguren als Grundlage einer Begegnung von Rechtswissenschaft und Wirtschaftswissenschaft, ZfB 1966, S. 756 ff.

Johnston, A., The Inland Revenue, London 1965

Hauser, F., Die Rechnungshöfe und ihre Beziehungen zu Exekutive und Legislative, DÖH, 1954, S. 115 ff.

Haberstock, L., Zum Ansatz des Kalkulationszinsfußes vor und nach Steuern in investitionstheoretischen Partialmodellen, ZfB 197o, S. 51o ff.

Härle, D., Die Informationsgewinnung im Rahmen einer Prüfungsplanung, ZfB 1966, S. 7o4 ff.

Härle, D., Alternativplanung und Entscheidung im Rahmen einer Prüfungsplanung, ZfB 1967, S. 458 ff.

Haft, F., Nutzanwendung kybernetischer Systeme im Recht, Diss., Gießen 1968

Haft, F., Elektronische Datenverarbeitung im Recht, Berlin 197o

Hagest, K., Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, WPg 1949, S. 45o ff.

Haller, H., Die Steuern, Tübingen 1964

Haller, H., Finanzpolitik, 3. Aufl., Tübingen 1965

Hames, J.H. The Accountant, the Tyxpayer and the Revenne, 3. Aufl., St. Albans/ Herfordshire 1965, S. 11 ff.

Hammerbacher, G., Computer in Rechtsanwendung, IBM-Nachrichten 1969, S. 663 ff.

Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung, Hrsg. von F. Reinhardt, Berlin und Wien 1937

Handbuch der Betriebsprüfung, Hrsg. vom Ministerium der Finanzen, Berlin 1957

Hanke, G., Die Grenzen der steuerlichen Betriebsprüfung, Heidelberg 1965

Hanke, G., Über die Bedeutung der Rechtsprechung des BFH und der Verwaltungsrichtlinien für Entscheidungen der Finanzverwaltung, BB 1969, S. 145 ff.

Harrison. A., The problem of privacy in the computer age, Santa Monica (Calif.) 1967

Hartmann, B., Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung beim Einsatz elektronischer Datenverarbeitungsanlagen, WPg 1965, S. 397 ff.

Hartmann, J., Reform des Veranlagungsverfahrens durch Selbstberechnung der Steuer, Berlin 1967

Hartung, B., Die Stellung der Steuergerichte zur Finanzverwaltung, BB 1954, S. 2o3 ff.

Hartz, W., Wandlungen im Steuerrecht und im Steuerprozeß unter ein Einfluß dem Grundgesetzes, Juristen-Jahrbuch 1962/63, S. 1o6 ff.

Haupt, W., Die mechanisierte Einkommensteuerveranlagung 1958, Beilage zur Steuerwarte 196o, S. 59 ff.

Hauschildt, J., Zur Rolle des externen Beraters im unternehmerischen Entscheidungsprozeß, WPg 1969, S. 8 ff.

Havermann, H., Einige Anregungen zur Ausgestaltung einer Dauerakte, WPg 1962, S. 4o2 ff.

Hax, H., Koordination von Entscheidungen, Köln-Berlin-Bonn-München 1965

Hax, H., Für wen kann und soll die betriebswirtschaftliche Fachsprache verständlich sein?, ZfhF 197o, S. 575 ff.

Hax, H., Wirtschaftsprüferberuf und Wissenschaft, WPg 1956, S. 468 ff.

Hax, K., Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsberatung im Ablauf der wirtschaftlichen Entwicklung. In: 75 Jahre Deutsche Treuhandgesellschaft, Frankfurt a. M., 1965, S. 99 ff.

Hax, K., Die Betriebswirtschaftslehre in ihrer Beziehung zu den wirtschaftsprüfenden und -beratenden Berufen, WPg 1966, S. 564 ff.

Hedtkamp, G., Lehrbuch der Finanzwirtschaft, Neuwied-Berlin 1968

Heigl, A., Brauchen wir den Teilwert noch?, StuW 1969, Sp. 461ff

Heigl, A., Zielvorgaben und Aufgabenstellung der aktienrechtlichen Prüfung, DB 197o, S. 1o37 ff.

Heigl, A., Uecker, P.,die aktienrechtliche Prüfung, Stuttgart 197o

Heine, K.H., Der Prüfungsplan für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, WPg 1962, S. 29 ff.

Heinen, E., Handelsbilanzen, 5. Aufl., Wiesbaden 1969

Helfors, S., Automatisierte Steuerverwaltung, FR 1968, S. 399 ff.

Herrmann, Th., Das Finanzamt als Organismus, Düsseldorf 1955

Hertel, G., Kann man die Verwaltungvereinfachen?, DÖH 1958/69, S. 145 ff.

Herzfeld, H., Johannes Popitz, Ein Beitrag zur Geschichte des Deutschen Beamtentums, Sonderdruck, Mitteilungen der kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung 1959

Hettlage, K.M., Über Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung, Sonderdruck, Mitteilung der kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung 1956

Heumann, H., Die Bedeutung der Betriebsbesichtigung bei der steuerlichen Betriebsprüfung, StBp 1964, Beilage im Heft 3

Hintzen, W., Das Ringen mit der Betriebsprüfung, Neuwied 1964

Hirsch, E., Informationswert und -kosten und der Beeinflussung, ZfbF 1968, S. 67o ff.

Hofbauer, M., Die zweckmäßige Gestaltung von Arbeitpapieren, WPg 1961, S. 449 ff.

Hofbauer, M.A., Grundsätze für die Anlage von Arbeitspapieren bei Jahresabschlußprüfungen, WPg 1962, S. 395 ff.

Hoffmann, F., Die Einsatzplanung elektronischer Rechenanlagen in der Industrie, München 1961

Hoffmann, S., Le mouvement Poujade, Paris 1956

Hog, K., Weitere Gedanken zur veranlagenden Betriebsprüfung, StBp 1969, S. 125 ff.

Hog, K., Gedanken zur Neuorganisation der Veranlagung und Betriebsprüfung, StBp 1971, S. 263 ff.

Hollatz, G., Die Grenzen der Betriebsprüfung am Beispiel des Vorlageersuchens für Vorstand- und Aufsichtsratsprotokolle, AG 1961, S. 152 ff.

Holtgrewe, K.-G. Der Steuerwiderstand, Berlin 1954

Honscha, F., Erfolge bei der Mechanisierung der Finanzämter? Der Steuerbeamte 1964, S. 95 ff.

Hopf, V., Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung, DÖH 1966/67 S. 193 ff.

Hübschmann - Hepp - Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Köln 1951/71

Hüttl , A., Gegenstand, Methode, Gliederung und Aufgabe der Verwaltungslehre. In: Vorzüge und Mängel des öffentlichen Dienstes, Godesberg 1962

Hüttl, A., Das Wirtschaftlichkeitsprinzip in der öffentlichen Verwaltung. In: 25o Jahre Rechnungsprüfung, Hrsg. vom Bundesrechnungshof, Frankfurt a.M., 1964, S. 2o9 ff.

Hüttl, A., Wirtschaftlichkeit. In: Verwaltung, Hrsg. von Morstein - Marx, F., Berlin 1965, S. 282 ff.

Hugget, W.G., Revenue Powers of Obtaining Information, The Accountant Journal 1957, S. 123 ff.

Huss, W., Zur Rechtsstellung der Steuerberater, StB 1963, S. 21ff.

Iklé, F.C., Verhandlungen. In: Spieltheorie und Sozialwissenschaft, hrsg. von M. Shubik, Hamburg 1965

Irle, M., Soziale Syteme, Göttingen 1963

Irle, M. Führungsprobleme, psychologische, HdO, Sp. 583 ff.

Jäger, W., Wegweiser für die steuerliche Betriebsprüfung, Berlin 1966

Kadlec, V., Vodácek, L., Lineare Optimierung im Transportwesen, Berlin 1967

Kaemmel, E., Das Finanzsystem in der DDR, HdF, Bd. 3, Tübingen 1957, S. 396 ff.

Kalbhenn, Gedanken zur Änderung von verfahrensrechtlichen Vorschriften der Abgabenordnung im Zusammenhang mit der Einführung des maschinellen Verfahrens bei den Finanzämtern, DStZ 1956, S. 4o9 ff.

Karehnke, H., Die Bedeutung von Personalfragen für die Arbeit der Rechnungshöfe, DÖH 1969/7o, S. 78 ff.

Kargl, H., Aspekte eines geplanten Rechtsschutzes für Computerprogramme, DB 1969, S. 159 ff.

Karl-Breuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 19, Reform der Abgabenordnung, Bad Wörrishofen 1971

Kellner, W., Der moderne soziale Konflikt, seine Ursachen und seine Überwindung im Betrieb, 2. Aufl., Stuttgart 1968

Kerkau, H.-J., Automatische Datenverarbeitung (ADV) Kybernetik in rechtswissenschaftlicher Praxis, Arbeitspapiere Rechtsinformatik, Heft 1, Berlin 197o

Kettling, Steuerhochschulen aus der Sicht der Verwaltung, FR 1969, S. 463 ff.

Kicherer, H.P., Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Berlin 197o

Kilger, W., Produktions- und Kostentheorie, Wiesbaden 1958

Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, 4. Aufl., Köln und Opladen 1967

Kirsch, G., Zur logischen Struktur des Problems einer Rationalisierung der Entscheidungsfindung auf der Regierungsebene. In: Erster Bericht zur Reform der Struktur von Bundesregierung und Bundesverwaltung, Bonn 1969

Kitscher, A., Das Steuersystem in der sowjetischen Besatzungszone Deutschlands, Gelsenkirchen 196o

Klages, A., Spieltheorie und Wirtschaftsprüfung, Hamburg 1968

Klausa, U., Das Verwaltungsplanspiel, Mitteilungen der kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung, Son-September 1963

Klein F., Finanz- und Haushaltsreform, Gesetzestexte, München-Wien 1969

Klein, F., Die Zuständigkeit in der Steuergesetzgebung und Steuerverwaltung nach der Finanzreform, BB 1969, S. 1321 ff.

Klempt, W., Die Rechtsgrundlagen der steuerlichen Betriebsprüfung, StBp 1962, S. 197 ff.

Klingler, H., Auswirkungen der elektronischen Datenverarbeitung auf die Prüfungstechnik des Revisors, ZIR 1966, S. 81 ff.

Klingler, H., Datensicherung und Datenrekonstruktion, ZIR 1969, S. 1o ff.

Klöckner, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., Handbuch der Steuerberatung, Bonn o.J.

Kloidt, H., Information und Dokumentation im Betrieb, HdB, 3. Aufl., Bd. 2, Stuttgart 1968

Klug, U., Elektronische Datenverarbeitung im Recht. In: Festschrift für Hermann Jahreiß, Köln 1964, S. 189 ff.

Klug, U., Juristische Logik, 3. Aufl., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1966

Klug, U., Fiedler, H., Die Berücksichtigung der automatisierten Gesetzesausführung in der Gesetzgebung, Deutsche Rentenversicherung 1964, S. 273 ff.

Knight, F.H., Risk, Uncertainty and Profit, Boston, New York 1921

Knof, E., Die steuerliche Revision der Unternehmungen, des Handels und der Industrie, Leipzig 1921

Koch, C., Die Unzulänglichkeiten der Reichsabgabenordnung und ihre Behebung, StbJb 1963/64, S. 415 ff.

Koch, K., Aktuelle Fragen für die Gesetzgebung zum allgemeinen Abgaberecht, Steuerkongreßreport 1964, S. 39 ff.

Koch, K., Die Neuregelung der Verjährung im Steuerrecht, DStZ 1965, S. 353 ff.

Koch, K., Zur AO-Reform, StbJb 197o/71, S. 96 ff.

Koch, K., Einzelfragen zur AO-Reform, Steuerkongreßreport 1971, S. 259 ff.

Koch, W., Zur Entwicklung des Wirtschaftsprüfungs- und Wirtschaftsprüferwesens in der russischen Zone, WPg 1948, S. 2o6 ff.

Koch, W., Der Beruf des Wirtschaftsprüfers, Berlin 1957

Köhler, R., Der urheberrechtliche Schutz der Rechenprogramme, München 1968

Köhler, R., Informationssysteme für die Unternehmensführung, ZfB 1971, S. 27 ff.

Kölbel, P., Mrachacz, H.P., Revision und Wirtschaftsprüfung bei elektronischer Datenverarbeitung, München 1969

König, W., Die Anwendung des mathematischen Stichprobenverfahrens bei der Abschlußprüfung, WPg 1965, S. 333 ff.

Kötting, B., Gedanken zur veranlagenden Betriebsprüfung, StBp 1969, S. 25 ff.

Kohlrust-Heilmann, Die Beamtenausbildung in der Steuerverwaltung, Berlin-Frankfurt a.M. 1968

Kolarik, F.G., Die Buchprüfung als Allokationsproblem heterograder Wahrscheinlichkeitsstichproben, Diss., Wien 1964

Koppe, F., Jahrbuch des Steurrechts, 7. Jahrg., Berlin - Wien 1926, 8. Jahrg., Berlin - Wien 1927, 9. Jahrg., Berlin - Wien 1928, 1o. Jahrg., Berlin - Wien 1929

Kotterba, A., Die Selbstberechung der Einkommen- und Körperschaftsteuern aus der Sicht des Beraters, FR 1966, S. 472 ff.

Kopis, R., Rechnungsprüfung und Juristenmonopol, DÖH 1957, S. 77 ff.

Koreimann, D.S., Methoden und Organisation von Management - Informationssystemen, Berlin 1971

Kosiol, E., Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum, Reinbeck bei Hamburg 1966

Kottke, K., Steuerersparnis - Steuerumgehung - Steuerhinterziehung, 3. Aufl., Freiburg i. Br. 1963

Kottke, K., Bilanzstrategie und Steuertaktik, Herne-Berlin 1966

Kramer, R., Information und Kommunikation, Berlin 1965

Kratzer, W., Steuerliche Betriebsprüfung, Herne-Berlin 1966

Krause, W., Steuerberatung ist Rechtsberatung, StB 1965, S.15o ff.

Kreppel, Th., Die elektronische Steuerrechts-Datenbank, DStR 197o, S. 712 ff.

Kreppel, Th., Was soll und darf man von der elektronischen Rechendokumentation erwarten?, NJW 197o, S. 1587 ff.

Kreppel, Th., Datenverarbeitung der juristischen Dokumentation, NJW 197o, S. 891 ff.

Kreppel, Th., Recherche aus dem Bereich der Körperschaftsteuer, Steuerkongreßreport 1971, S. 345 ff.

Kreppel, Th., Rechtsdokumentation mit einer EDV-Anlage, Perspektiven eines steuerrechtlichen Datenbankmodells, Steuerkongreßreport 1971, S. 3o7 ff.

Kreutzer, K., Zur Verwendung von Datenverarbeitenden Maschinen im Dienste der Rechtswissenschaft, JZ 1968, S. 138 ff.

Kroeber-Riel, W., Über die normative Kritik betriebswirtschaftlicher Fragen, oder: Wie man aus einem wissenschaftlichen Text ein Volkslied macht, ZfbF 1969, S. 828 ff.

Kronester, G., Kybernetische Kontrolle in der industriellen Unternehmung, Köln 1966

Kropff, B., Aktiengesetz 1965, Düsseldorf 1965

Krosta, E., Ansatzpunkte der Rationalisierung im deutschen Prüfungswesen, Diss. Freiburg, 1962

Krüger, R., Grundlagen der Planung einer aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfung, Diss. Münster 1968

Krug, H., Krane, H.J., Die Anwendung mathematischer Optimierungsverfahren auf die Planung des Personaleinsatzes im Wirtschaftsprüferbetrieb, WPg 1968, S. 621 ff.

Krupinski, K., Elektronische Bearbeitung steuerrechtlicher Probleme, DStR 1967, S. 718 ff.

Kruse, H.W., Steuerrecht, 2. Aufl., München 1969

Kühn, R., Abgabenordnung, 8. Aufl., Stuttgart 1966

Kürschner, H., Die Bedeutung der Schlußbesprechungen über Prüfungsergebnisse, WPg 1961, S. 632 ff.

Kuhn, K., Die Bedeutung der aktienrechtlichen Pflichtprüfung für die Besteuerung der Unternehmung. In: Wirtschaft und Wirtschaftsprüfung, Stuttgart 1966, S. 182 ff.

Lange, E., Der Buch- und Betriebsprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung, Jena 1935

Lange, E., Zum Problem des Sparkommisars, DÖH 1955, S. 214 ff.

Lange, G., Analytische Dienstpostenbewertung, Grundlagen und System, VA 1964, S. 34 ff.

Langmaack, H., Bauer, F.L., Logik und Kybernetik, Studium Generale 1969, S. 137 ff.

Langrod, G., Science administrative où sciences administratives, Paris 1963

Lefèbvre, J., Le controle Fiscal. In: Chiers de droit Fixcal International Vol XXXIX Madrid 1959

Leffson, U., Das wirtschaftliche Prüfungswesen im System der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, WPg 1969, S. 389 ff.

Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. Aufl., Düsseldorf 197o

Leffson, U., Lippmann, K., Bätge, J., Zur Sicherheit und Wirtschaftlichkeit der Urteilsbildung bei Prüfungen, Düsseldorf 1969

Lehmann, H., Leitungssysteme, HdO, Sp. 928 ff.

Lehmberg, H.D., Die Gutachtertätigkeit des Präsidenten des Bundesrechnungshofes, Diss., Münster 1968

Leicht, A., Die Haushaltsreform, München-Wien 1974

Leidel, H., Die Begründung der Reichsfinanzverwaltung, Bonn 1964

Lempert, C.H. Unternehmensberatung und elektronische Datenverarbeitung, StB 1967, S. 177 ff., 21o ff.

Lenski, E., Erfahrungen mit der Selbstberechnung der Einkommensteuer, FR 1966, S. 47o ff.

Lenzen, H., Elektronische Datenverarbeitung und Abschlußprüfung, ZfB 1966, S. 717 ff.

Le system fiscal, hrsg. v. Minstére des Finances, Paris 1963

Leusmann, W., Rechnerische und wirtschaftliche Verprobungsmethoden, DStR 1964, S. 162 ff., S. 195ff., S. 23o ff., S. 257 ff., S. 29o ff.

Lindelaub, H., Auswirkungen der Automation auf die Verwaltungshirarchie, Betriebswirtschaftliche Umsachu 1969, S. 127 ff.

Lindemann, P., Nagel, K., Revision und Kontrolle der automatisierten Datenverarbeitung, Neuwied und Berlin 1969

Littmann, E., Förger, K., Rückstellungen und Rücklagen in Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, Herne-Berlin 1964

Löffler, O., Der Buchprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung ZfhF 1924, S. 196 ff.

Löhr, F.L., Automatisierte Dokumentatiton höchstrichterlicher Rechtsprechung durch den Computer, NJW 1969, S. 184o ff.

Loepelmann, H.U., Die Gegenprüfung, 2. Aufl., Heidelberg 1963

Lohmeyer, H., Betriebsprüfung und Steuerstrafverfahren, WPg 1962, S. 176 ff.

Lohmeyer, H., Umfang und Grenzen der Auskunfts- und Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen bei der Betriebsprüfung StBp 1963, Beilage Heft 9

Lohmeyer, H., Vorlage von Vorstands- und Aufsichtsratsprotokollen bei der Betriebsprüfung, WPg 1964, S. 182 ff.

Lohmeyer, H., Die Reform der AO, AG 1971, S. 255 ff.

Lohmeyer, H., Die Schlußbesprechung bei der Betriebsprüfung, StB 1972, S. 24 ff.

Loitelsberger, E., Zur Theorie der Prüfung, Grundlage der Buchprüfung, Bd. I, Wien 1953, S. 2o ff.

Loitelsberger, E., Das Wirtschaftlichkeitsprinzip, Analyse und Erscheinungsformen, Wien 1955

Loitelsberger, E., Treuhand- und Revisionswesen, 2. Aufl., Stuttgart 1966

Loitelsberger, E., Die Buchprüfung als spieltheoretisches Problem, Der Österreichische Betriebswirt 1968, S. 137 ff.

Luce, R.E., Raiffa, H., Games and Decisions, New York-London-Sydney 1966

Ludewig, R., Zur Frage des optimalen Einsatzes von Prüfungsassistenten, WPg 1965, S. 96 ff.

Ludewig, R., Zum Aufgabenbereich des aktienrechtlichen Abschlußprüfers, WPg 1959, S. 337 ff.

Luhmann, N., Kann die Verwaltung wirtschaftlich handeln?. VA 196o, S. 97 ff.

Luhmann, N., Funktionen und Folgen formaler Organisation, Berlin 1964

Luhmann, N., Grenzen einer betriebswirtschaftlichen Verwaltungslehre, VA 1965, S. 3o3 ff.

Luhmann, N., Theorie der Verwaltungswissenschaften, Köln 1966

Luhmann, N., Recht und Automation der öffentlichen Verwaltung, Berlin 1966

Maaß, W., Das Einheitskonto als Grundlage einer Vereinfachung und Mechanisierung der Steuerverwaltung, DStB 1957, S. 12 ff.

Maaß, W., Zur Frage der Haftung und Verantwortlichkeit im Bereich der automatischen Datenverarbeitung, DVBl 1961, S. 7 ff.

Maassen, K., Regelungen mit dem Finanzamt, Düsseldorf 1959

Maassen, K., Rückwirkung steuerlicher Rechtsnormen und der Grundsatz von Vertrauensschutz, FR 1961, S. 125 ff.

Maassen, K., Stellung auf Aufgaben des Beraters bei der steuerlichen Betriebsprüfung, StB 1962, S. 113 ff.

Maassen, K., Das Recht der Steuerberatung, Stuttgart 1963

Mag, W., Zum Umfang und Inhalt der betriebswirtschaftlichen Organisationslehre, ZfbF 1969, S. 25o ff.

Mag, W., Die qualitative Erfassung der Kommunikationsstruktur und ihre Bedeutung für die Gestaltung der Unternehmensorganisation, ZfbF 197o, S. 22 ff.

Malewski, A., Verhalten und Interaktion, Tübingen 1967

Mann, F.K., Grundformen der Steuerabwehr, Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik 1923, S. 497 ff.

Markull, F., Rationalisierung in der öffentlichen Verwaltung, VA 1957, S. 5 ff.

Martin, G., Verprobungsmethoden der Steuerverwaltung, NB 1959, S. 72 ff.

Mayntz, R., Organisationsziel, HdO, Sp. 1255 ff.

Mayo, E., Probleme industrieller Arbeitsbedingungen, Frankfurt a.M., 1950

Mellerowicz, K., Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung. In: Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung, Schriften der Forschungsstelle für Staats- und Kommunalwirtschaft e.V., Berlin 1953, S. 125 ff.

von Mering, O., Steuerüberwälzung, HdSW, Bd. 10, S. 175 ff.

Merkle, F., Prüfungsplanung, WPg 1960, S. 57 ff.

Mersmann, W., Wirtschaftsprüfer und Steuerrecht, WPg 1956, S. 466 ff.

Mersmann, W., Gedanken zur Entwicklung der Finanzgerichtsbarkeit in Deutschland, StuW 1969, Sp. 25 ff.

Mersmann, W., Die Verwaltung der Bundeseinkommensteuer in den USA, Heidelberg 1971

Mertens, P., Netzwerktechnik als Instrument der Planung, ZfB 1964, S. 382 ff.

Mertens, P., Betriebliche Dokumentation und Information, Meisenheim am Glan 1965

Merton, R.K., Reader in Bureaucracy, Glencoe Ill. 1952

Meyer, H., Steuerfahndung, Stuttgart 1952

Millinger, R., Bundesstaatliche Finanzverfassung, Diss., Würzburg 1968

Minz, G., Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung beim Einsatz datenverarbeitender Anlagen vom Standpunkt des Abschlußprüfers, WPg 1963, S. 171 ff.

Möhring, W., Die Abgaben und die Abgabenverwaltung der Deutschen demokratischen Republik, DFW 1950, S. 148 ff.

Morstein-Marx, F. Freiheit und Bürokratie, Zur Natur der Amtsschimmel, Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie 1956, S. 351 ff.

Morstein-Marx, F., The Administrative State, An Introduction to Bureaucracy 1957

Morstein-Marx, E., Amerikanisches Schrifttum zur öffentliches Verwaltung, VA 1958, S. 48 ff.

Morstein-Marx, F., Beamtenethos und Verwaltungsethik, VA 1963, S. 323 ff.

Morstein-Marx, F., Das Dilemma des Verwaltungsmannes, Berlin 1965

Morstein-Marx, F., (Hrsg.) Verwaltung, Eine einführende Darstellung, Berlin 1965

Morstein-Marx, F. Verwaltung im Licht der Wissenschaft, Neues Schrifttum, VA 1968, S. 51 ff.

Motsch, R. Deutsche Demokratische Republik, Finanz- und Steuersystem der, HwStR I, S. 239 ff.

Moxter, A., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, ZfbF 1966, S. 38 ff.

von zur Mühlen, R., Der Computer als Werkzeug und Ziel deliktischer Handlungen im Betrieb, DB 1971, S. 1o45 ff.

von zur Mühlen, R., Wirtschaftskriminalität und elektronische Datenverarbeitung, BFuP 1971, S. 94 ff.

Müller, E., Die Betriebsprüfung und das Betriebsprüfungsarchiv der Reichsfinanzverwaltung, Berlin 1937

Müller-Heidelberg, K., Verwaltungsrechtliche Probleme des maschinell hergestellten Verwaltungsaktes, DVBl 1961, S. 11 ff.

Müller, J.H., Art. Dienst, öffentlicher III, Besoldung im öffentlichen Dienst, HdSW, Bd. 2, S. 6o4 ff.

Münstermann, H., Die Bedeutung des ökonomischen Gewinns für den externen Abschluß der Aktiengesellschaft, WPg 1966, S. 585 ff.

Münstermann, H., Neutzplantechnik und Jahresabschlußprüfung. In: Wirtschaftsprüfer im Dienst der Wirtschaft, Festschrift für Ernst Knorr, Düsseldorf 1968, S. 111 ff.

Musgrave, R.A., Finanztheorie, 2. Aufl., Tübingen 1969

Muthesius, V., Bund der Steuerzahler, HwStR, Bd. I, S. 218 f.

Nake, K., Bedeutung der Einführung des Lochkartenverfahrens in der Finanzverwaltung (Steuererhebung) im Hinblick auf abgabenrechtliche Vorschriften, Der Wirtschaftstreuhänder 1961, S. 84 ff.

Neidhardt, P., Über die mathematische Informationstheorie, Studium Generale 1968, S. 779 ff.

Von Neumann, J., Morgenstern, O., Spieltheorie und wirtschaftliches Verhalten, Würzburg 1961

Neumark, F., Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, Tübingen 1961

Nickel, W., Zur Frage der Mechanisierung der Steuerverwaltung, DStZ 1953, S. 315 ff.

Nickel, W., Anpassung des geltenden Steuerrechts an das Lochkartenverfahren. In: Arbeitsgemeinschaft des Landes Nordrhein-Westfalen, Bd. 19, Die Rationalisierung der Verwaltung durch das Lochkartenverfahren, Teil I, S. 26 ff.

Nickel, W., Das mechanisierte Steueramt, DStZ 1954, S. 49 ff.

Niehus, R.J., Zur Ausgestaltung von Arbeitspapieren, WPg 1962, S. 398 ff.

Nirk, R., 48. Deutscher Juristentag Mainz, NJW 1970, S. 2006 ff.

Nöll von der Nahmer, R., Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Köln und Opladen, 2 Bde., 1964

Odiorne, G.S., Management by Objectives, München 1967

von Oertzen, H.J. Automationsgerecht Gesetze als Voraussetzung der Automation, DVBl 1968, S. 61 ff.

Oldenburg, K., Über soziale Steuerpolitik in Preußen, Preußische Jahrbücher 1893, S. 51 ff.

Opitz, H.-J., Der Verwaltungsbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, Freiburg/Schweiz 1955

Parkinson, C.N., Parkinsons Gesetz und andere Untersuchungen über die Verwaltung, Stuttgart 1958

Pausch, A., Wirtschaft und Finanzverwaltung in der deutschen Einheitsbewertung, DStZ 1968, S. 206 ff.

Peres, W., Die Steuerhinterziehung im Spiegel der Rechtsprechung Berlin 1963

Petermann, P., Organisation und Wirtschaftlichkeitsprüfungen als Aufgabe der Rechnungshöfe, DÖH 1966/67, S. 79 ff.

Petzel, O., Die Gliederung des Prüfungsstoffes für den mehrjährigen Prüfungsplan und für die Zwischenprüfung, WPg 1962, S. 2 ff.

Peucker, H., Grundfragen neuzeitlicher Finanzkontrolle, Göttingen 1952

Pfiffner, J.M., Sherwood, F.P., Adminstrative Organisation, Engelwood Cliffs. N.J. 1958

von Pfuhlstein, F., Der Weg von der preußischen Generalrechenkammer zum Bundesrechnungshof. In: 250 Jahre Rechnungsprüfung,

Frankfurt a.M. 1964, S. 259 ff.

Piduch, E.A., Bundeshaushaltsrecht, Kommentar, Stuttgart 1969

Pietsch, J., Die Information in der industriellen Unternehmung, Köln und Opladen 1964

Pirnat, K., Dämon Steuer, Wien und München 1956

Podlech, A., Logische Anforderungen kybernetischer Systems an ihre Anwendung auf Rechtssätze, BB 1968, S. 1o6 ff.

Podlech, A., Anforderungen der Kybernetik an die Juristen, Recht und Politik 1968, S. 21 ff.

Podlech, A., Rechtskybernetik - eine juristische Disziplin der Zukunft, Juristenjahrbuch, Bd. 1o, 1969/7o, S. 157 ff.

Popitz, J., Das Gesetz über die Reichsfinanzverwaltung, DJZ 1919, S. 779 ff.

Porsche, E., Prüfungserfahrungen über Feststellungen zur Organisation des Rechnungswesens bei EDV, StBp, 197o, S. 1o4 ff.

Post, A., Vom "Faulen Knecht" zur zeitgemäßen "Verwaltungsdokumentation, DÖV, 1965, S. 519 ff.

Potthoff, E., Zur Ausbildung und Weiterbildung im Wirtschaftsprüferberuf. In: Wirtschaftsprüfer im Dienst der Wirtschaft Düsseldorf 1968, S. 435 ff.

Potzel, F., Zur Soziologie der Reichssteuerbeamten, StWa 1932, S. 4o6 ff.

Pougin, E., Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung in USA und Deutschland, WPg 196o, S. 2 ff.

Rackles, R., Das Problem der repräsentativen Auswahl bei der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, Diss., Frankfurt/M. 1961

Rädler, A.J., Raupach, A., Deutsche Steuern bei Auslandesbeziehungen, München, Berlin 1966

Rau, H.-G., Die Ordnungsmäßigkeit der Buchprüfung nach den Einkommensteuerrichtlinien 1967, StBp 1968, S. 115 ff.

Recktenwald, H.C., Steuerüberwälzungslehre, 2. Aufl., Berlin 1966

Reger, H., Rechnungsprüfung und Juristenmonopol, DÖH 1956, S. 23o ff.

Reinermann, H., Mit PPBS kontra Parkinson, VW 1968, Nr. 46, S. 39 ff.

Reinermann, H., Das Planungs-Programmierung- und Budgeting-System in Regierung und Verwaltung der USA, Die Verwaltung 1969, S. 192 ff.

Reinhardt, F., Bedeutung und Aufbau der Betriebsprüfung der Reichsfinanzverwaltung, DStZ 1935, Sp. 765 ff.

Reinhardt, F., Betriebsprüfung, Wareneingangsbuch und Warenausgangsverordnung, 4. Aufl., Berlin 1939

Rendels, H.J., Automatisierte Veranlagung der USA, NWB Fach 7, S. 22o9 ff.

Rendels, H.J., Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuerveranlagung mit Hilfe elektronischer Datenverarbeitungsanlagen, Der Steuerbeamte 1964, S. 1o4 ff.

Richter, G., Zur Frage der Wirtschaftlichkeit im Wirtschaftsprüferwesen, Diss., Frankfurt am M. 1964

Rieger, W., Neuorganisation der Finanzämter und des Besteuerungsverfahrens, BB 1971, S. 345 ff.

Riehtmacher, H.W., Grenzen sinnvoller Verwaltung, Überlegungen zur Organisation- und Wirtschaftlichkeitsprüfung, DÖH 1967/68 S. 1o7 ff.

Rivoli, J., Vive l'impôt, Paris 1965

Roedig, G., Zur Problematik der Mitwirkung des Bundesrechnungshofes bei der Planung und Durchführung von Verwaltungaufgaben, Köln 1966

Rose, G., Wider die Normierung von Abschreibungen, WPg 1957, S. 353 ff.

Rose, G., Über den gegenwärtigen Einfluß der Betriebswirtschaftslehre auf die Steuerpraxis, FR 1966, S. 467 ff.

Rose, G., Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, FR 1968, S. 433 ff.

Rose, G., Steuerberatung und Wissenschaft, StbJb 1969/7o, S.31ff.

Rothenstein, J.H., Internationale Steuern, Frankreich, Mondorf 1961

Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, London 1955

Ruhe, H., Bundesamt für Finanzen und andere Neuerungen in der Finanzverwaltung, DStZ 197o, S. 373 ff.

Ruhe, H., Finanzanpassungsgesetz mit Finanzverwaltungsgesetz DStZ 1971, S. 338 ff.

Saas, B., Der Aufbau von Dokumentationssystemen, BB 197o, S. 1313 ff.

Saemisch, F.E.M., Der Reichssparkommissar und seine Aufgaben, Berlin 193o

Sasieni, M., Yaspan, A., Friedmann, L., Methoden und Probleme der Unternehmensforschung, Würzburg 1969

Sauer, H., Grenzen der vertraulichen Behandlung von Prüfungsfeststellungen durch die Rechnungshöfe, DÖH 1967/68, S. 98 ff.

Sebiger, H., "Wirtschaftsprüfer und Steuerberater" ein neuer Einheitsberuf, DStR 1968, S. 673 ff.

Seicht, G., Die Ermittlung des optimalen Einsatzes von Revisionsassistenten mit Hilfe der Matrizenrechnung, WPg 1965, S. 9o ff.

Seidel, U., Persönlichkeitsrechtliche Probleme der elektronischen Speicherung privater Daten, NJW 197o, S. 1581 ff.

Seidel, U., Datenbanken und Persönlichkeitsrecht, Köln 1971

Selter, W., Der Buch- und Betriebsprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung, Diss., Frankfurt 1924

Sender, F., Die Aufgaben der Betriebsprüfer in Ost- und Westdeutschland, DFW 1957, S. 1o7 ff.

Senf, P., Die Reform der öffentlichen Haushaltsgebarung zur Erhöhung der Transparenz, Schriften des Vereins für Sozialpolitik, NF Bd. 52, S. 143 ff., Berlin 1969

Senf, P., Die Reform der öffentlichen Haushaltsgebarung zur Erhöhung der Transparenz, In: Finanzpolitik. Hrsg. von Recktenwald, H.C., Köln-Berlin 1969, S. 112 ff.

Servais, J.L., Die Besoldung in der öffentlichen Finanzwissenschaft, HdF, 2.Auf., 2. Bd., S. 49 ff.

Shoup, C.S., Tax Tension and the Britisch Fiscal System, National Tex Journal 1961, S. 19 ff.

Sieber, E., Der wachsende Informationsbedarf der Unternehmung, NfD 196o, S. 175 ff.

Siedentopf, H., Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung, Baden-Baden 1969

Simitis, S., Rechtliche Anwendungsmöglichkeiten kybernetischer Systeme, Recht und Staat, Heft Nr. 322, Tübingen 1966

Simitis, S., Automation in der Rechtsordnung, Möglichkeiten und Grenzen, Karlsruhe 197o

Simon, H.A., Das Verwaltungshandeln, Stuttgart 1955

Skaupy, W., Zur Schutzfähigkeit von elektronischen Rechenprogrammen, BB 1967, S. 945 ff.

Späth, W., Einige Gedanken und Anregungen zum Entwurf einer neuen AO, DStR 197o, S. 229 ff.

Spann, O., Fundament der Volkswirtschaftslehre, 4. Aufl., Jena 1929

Spanner, H., Probleme der Finanzgerichtsordnung, StuW 1969, Sp. 11 ff.

Spitaler, A., Besoldungswesen und Besoldungspolitik in der BRD und in einigen anderen Ländern, HdF, 2. Aufl., 2. Bd., S. 83 ff.

Spitaler, A., Rationalisierung der Finanzverwaltung, FR 1955, S. 197 ff.

Spitaler, A., Wandlungen im Steuerrecht, StbJb 1960/61, S. 379ff.

Spitaler, A., Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei der Betriebsprüfung, NB 1961, S. 1 ff.

Spitaler, A., Vom Bildungswert des Steuerrechts, StB 1968, S. 121 ff.

Spörlein, H., Betriebsprüfung, Steuerfahndung, Grenzen und Gefahren, 4. Aufl., Stuttgart, München, Hannover 1968

Suhr, D., Ansätze zur kybernetischen Behandlung von Recht und Staat, der Staat 1967, S. 197 ff.

Suhr, D., Recht und Kybernetik, JUS 1968, S. 351 ff.

Schmitt-Lermann, H., Die Vereinfachung als Daueraufgabe der Verwaltung, DÖV 1963, S. 597 ff.

Schmitt, F.A., Schmitt, F., Die Gefahrenquellen der steuerlichen Betriebsprüfung, Berlin 1957

Schmölders, G., Finanz- und Steuerpsychologie, Hamburg 1970

Schmölders, G., Finanzpolitik, 3. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1970.

Schneeweis, H., Entscheidungskriterien bei Risiko, Berlin-Heidelberg-New York 1967

Schneider, D., Bilanzgewinn und ökonomische Theorie, ZfhF 1963, S. 457 ff.

Schneider, E., Wirtschaftlichkeitsrechung, 7. Aufl., Tübingen, Zürich, 1968

Schröder, J., Aktuelle Probleme der steuerlichen Betriebsprüfung, In: Steuer und Recht, Heft 7, Herne 1960

Schröder, H., Aktuelle Probleme der steuerlichen Betriebsprüfung unter besonderer Berücksichtigung der Betriebsprüfungsordnung - Steuer, Steuerkongreßreport 1964, S. 164 ff.

Schröder, H., Delhey, W., Betriebsprüfungsordnung (Steuer), Berlin 1970.

Schröder, S., Anpassung der Prüfungsmethoden an die fortschreitende Automatisierung des Rechnungswesens, StBp 1970, S. 98ff.

Schubert, F., Judical Decision Making, Boston 1963

Schümann, H., Die Steuerkontrolle in den USA, StBp 1965, S. 145 ff.

Schulz, A., Gedanken zu einer Informationsbetriebslehre, ZfB 197o, S. 91 ff.

Schulz, C.-E., Zeitplanung bei Abschlußprüfungen, WPg 1949, S. 446 ff.

Schwantag, K., Betriebswirtschaftliche Aspekte der öffentlichen Ausgaben. In: Die Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung, Schriften der Forschungsstelle für Staats- und Kommunalwirtschaft, e.V., Berlin 1953, S. 149 ff.

Schwarz, H., Arbeitsteilung, HdO, Sp. 154 ff.

Stange, A., Die Auswertung des Wettbewerbs darf nicht vernachlässigt werden, DFW 1953, S. 331 ff.

Stefen, R., Mikrofilm - Organisationsmittel der öffentlichen Verwaltung, BB 1969, S. 1141 ff.

Steinbuch, K., Falsch programmiert, 7.Aufl., Stuttgart 1969

Steinmüller, W., und die Arbeitsgruppe Rechtsinformatik an der Universität Regensburg, EDV und Recht, Einführung in die Rechtsinformatik, Juristische Arbeitsblätter für Ausbildung und Examen, Berlin 197o

Stohler, J., Zur Methode und Technik der Cost-Benefit-Analyse, In: Finanzpolitik, Hrsg. von Recktenwald, H.C., Köln-Berlin 1969, S. 196 ff.

Stobler, W.B., Effiziens, in der öffentlichen Wirtschaft. In: Jahrbuch für Sozialwissenschaften 1968, S. 387 ff.

Strickrodt, G., Finanzverfassungsrecht - Idee und Gestaltungsmöglichkeiten, BB 1953, S. 8o7 ff.

Strickrodt, G., Die Befruchtung des Finanz- und Steuerrechts durch die Technologie, FR 1968, S. 291 ff.

Struzak, H.D., Elektronische Dokumentation des Steuerrechts, StWa 1971, S. 36 ff.

Studienkreis Schröder, Das Rechnungswesen bei automatisierter Datenverarbeitung, Wiesbaden 1971

Stützel, W., Entscheidungstheoretische Elementarkategorien als Grundlage einer Begegnung von Wirtschaftswissenschaft und Rechtswissenschaft, ZfB 1966, S. 769 ff.

Stützel, W., Bemerkungen zur Bilanztheorie, ZfB 1967, S. 314 ff.

Teichmann, H., Die Bestimmung der optimalen Information, ZfB 1971, S. 745 ff.

Terstegen, W.O.W., Unlauterer Wettbewerb durch Steuerhinterziehung, Hannover 1958

Thoma, G., Rechtssicherheit und Steuerberatung, StbJb 1959/6o, S. 9 ff.

Thoma, G., Können dem Steuerpflichtigen und seinen Beratern noch weitere Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren zugemutet werden?, StbJb 1962/63, S. 39 ff

Thoma, G., Zu grundsätzlichen Fragen der Abgabenordnung, StbJb 1964/65, S. 19 ff.

Thoma. G., Die verbindliche Auskunft im Steuerrecht, StB 1965, S. 129 ff.

Thoma, G., Betriebswirtschaft und Steuerrecht, StbJb 1966/67, S. 9 ff.

Thoma, G., Hat die Steuerrechtsprechung die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre zu berücksichtigen?, WPg 1967, S. 233 ff.

Thoma, G., Der Bundesfinanzhof und die Betriebswirtschaftslehre. In: 5o Jahre Deutsche Finanzgerichtsbarkeit, Festschrift des Bundesfinanzhofs, Bonn-München 1968, S. 1o5 ff.

Thoma, G., Zur Vereinfachung der steuerrechtlichen Bestimmungen, StbJb 1968/69, S. 23 ff.

Thoma, G., 5o Jahre Reichsabgabenordnung, Enno Becker und sein Werk, StB 1969, S. 125 ff.

Thoma, G., Zur Praxis der Betriebsprüfung, werden Betriebsprüfer nach den von ihnen erzielten Mehrergebnissen befördert, und welchen Aussagewert hat die Betriebsprüfungsstatistik , StbJb 1969/7o, S. 25 ff.

Thoma, G., Zu den Steuerrechtsfolgen von Verstößen gegen die Betriebsprüfungsordnung, StB 197o, S. 9 ff

Thomsen, H., Austausch und Anwerbung von Fachkräften in besonderen Prüfungsaufgaben, DÖH 196o/61, S. 79 ff.

Thumb, N., Grundlagen und Praxis der Netzplantechnik, München 1968

Tiedemann, K., Sasse, Chr., Delinquenzprophylaxe, Kreditsicherung und Datenschutz in der Wirtschaft, Köln 1973

Tiemann, B., Zur gemeinsamen Rechnungsprüfung der obersten Finanzkontrollbehörden im bundesstaatlichen inter- und supranationalen Bereich, DÖH 197o, S. 218 ff.

Tinbergen, J., Vergleichende Übersicht über das Steuerrecht in der EWG, Steuerkongreßreport 1966, S. 164 ff.

Tipke, K., Sind Kontrollmitteilungen zulässig?, FR 1966, S. 4o3ff

Tipke, K., Die Situation des Steurrechts als rechtswissenschaftliche Disziplin, NJW 1967, S. 1885 ff.

Tipke, K., Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat, München 1968

Tipke, K., Über Steuerwesen im akademischen Unterricht und Studienreform, FR 1968, S. 4 ff.

Tipke, K., Reformbedürftiges allgemeines Abgabenrecht, StbJb 1968/69, S. 69 ff.

Tipke, K., Jurisprudenz und Steuerwesen, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 197o/71, S. 1o2 ff.

Tipke, K., Steuerrecht, Köln 1973

Tipke-Kruse, Kommentar zur AO und FGO, 6. Aufl., Köln-Marienburg 1965/73

Tomscha, V., Wie prüft das Finanzamt?, 3. Aufl., Wiesbaden 1964

Ulrich, H., Die Unternehmung als produktives soziales System, 2. Aufl., Bern, Stuttgart 197o

Urwick, L., Scientific Principles of Organisation, New York 1938

von der Velde, K., Amtliche Tabellen für betriebsgewöhnliche Nutzungsdauern?, DB 1957, S. 537 ff.

Veltjens, B., Umform und Grenzen der steuerlichen Betriebsprüfung, Diss. Würzburg 1968

Vialon, F.K., Öffentliche Finanzwirtschaft, Berlin-Frankfurt/M 1956

Vialon, F.K., Haushaltsrecht, 2. Aufl., Berlin u. Frankfurt/M 1959

Vialon, F.K., Budgetkontrolle in der Bundesrepublik Deutschland, HdS, Bd. 2, Stuttgart-Tübingen, Göttingen 1959, S. 446 ff.

Vialon, F.K., Streitfragen der öffentlichen Finanzkontrolle, FA 1962, S. 11 ff.

Vogel, K., Die Berichtigungsveranlagung, Köln 1959, S. 15 ff.

Vogel, K., Finanzverfassung und politisches Ermessen, Karlsruhe 1972

Vogelsang, R., Die mathematische Theorie der Spiele, Bonn-Hannover-Hamburg- Kiel-München 1963

Vogt, F.J., Die steuerliche Betriebsprüfung und ihre Grenzen, 4. Aufl., Köln 1958

Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, Hrsg. von G. Felix, Düsseldorf 1960

Von der Reichsschatzkammer zum Bundesfinanzministerium, Hrsg. vom Bundesministerium der Finanzen, Köln-Marienburg 1969

Voss, G., Die Berichtigung "fabrizierter" Steuerbescheide, BB 1960, S. 1091 ff.

Voss, G., Die mechanisierte Steuerveranlagung, BB 1960, S. 699 ff

Voss, G., Die Mechanisierung der Steuerverwaltung, StBp 1961, S. 126 ff.

Wacker, W.H., Betriebswirtschaftliche Informationstheorie, Köln und Opladen 1971

Wahl, A.K., Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Betriebsprüfung bei Einsatz von EDV-Anlagen, StB 1971, S. 66 ff.

Wahl, M.P., Grundlagen eines Management-Informations-Systems, Berlin 1969

Waldecker, M., Vorschläge zur künftigen Ausbildung der Reichssteuerbeamten, Berlin 1920

Walther, H., Die technische Vervollkommnung der Steuerverwaltung, Der Steuerbeamte 1961, S. 74 ff.

Walther, H., Wege zu einer Reform des Erhebungsverfahrens in unseren Finanzämtern, Der Steuerbeamte 1962, S. 157 ff.

Walther, H., Erfolge bei der Mechanisierung der Finanzämter, Der Steuerbeamte 1964, S. 38 ff.

Walther, H., Die Automation des Lohnsteuerjahresausgleichs und der V-Steuern, DStB 1966, S. 9 ff.

Walther, H., Der deutsche Bundestag und die Automation der Steuerverwaltung, DStB 1967, S. 58 ff.

Wander, J., Aufgabe und Zweck einer juristischen Datenbank, StB 1970, S. 207 ff.

Weber, J., Formelle Prüfung bei elektronischer Datenverarbeitung Düsseldorf 1965

Weber, M., Wirtschaft und Gesellschaft, 4. Aufl., 2. Halbband, Tübingen 1956

Weber, U., Zur Verzinsung von Steueransprüchen, DStR 1969, S. 72 ff.

Wegmann, W., Der ökonomische Gewinn, Wiesbaden 1971

Wehler, E., Zur Reform des Steuerberatungswesens, StB 1971, S. 1 ff.

Weichmann, H., Die Tätigkeit der Rechnungshöfe im modernen Staat DÖH 1958/59, S. 223 ff.

Weilbach, E., Stellung und Berufsbild des Steuerberaters in der modernen Industriegesellschaft, StB 1966, S. 49 ff.

Weirich, S., Zur Ermittlung des optimalen Einsatzes von Revisionsassistenten mit Hilfe von Verfahrensmethoden der Unternehmensforschung, WPg 1965, S. 93 ff.

Weiß, E., Neuorganisation der Finanzämter und Besteuerungsverfahren, Steuerkongreßreport 1972, S. 161 ff.

Wild, J., Input-Output-, und Prozeßanalyse von Informationssystemen, ZfbF 197o, S. 5o ff.

Wild, J., Informationskostenrechnung auf der Grundlage informationeller Input-Output und Prozeßanalysen, ZfbF 197o, S. 218 ff.

Wild, J., Zur Problematik der Nutzenbewertung von Informationen, ZfB 1971, S. 315ff.

Wildarsky, The Political Economy, Public Administration Review 1966, S. 298 ff.

Will, H.J., Zur Anwendung von Prüfungsprogrammen, Das Auditype-System, WPg 197o, S. 557 ff.

Will, H.J., Die Prüfung des Rechnungswesens auf Computerbasis, WPg 197o, S. 297 ff.

Will, H.J., Datenbank-Systeme, ZfB 1971, S. 815 ff.

Wille, H., Gewald, K., Weber, H.D., Neztplantechnik, München-Wien 1966

Winkelmann, H., Wirtschaftlichkeit der öffentlichen Verwaltung, ZfhF 1956, S. 557 ff.

Winkelmann, H., Rechnungsprüfung und Juristenmonopol, DÖH 1957, S. 15o ff.

Winkelmann, H., Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung, BFuP 1959, S. 385 ff.

Winkelmann, H., Begriff und Aufgabe einer Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung, ZfhF 1963, S. 321 ff.

Wirtschaftliche öffentliche Verwaltung, Hrsg. von Reinhard K.J. Badenhoop, Stuttgart 1961

Wirtschaftsprüferhandbuch 1973, Düsseldorf 1973

Wittmann, W., Unternehmung und unvollkommene Information, Köln und Opladen 1959

Wittmann, W., Information, HdO, Sp. 699 ff.

Wöhe, G., Zur Problematik der Werturteile in der Betriebswirtschaftslehre, ZfhF 1959, S. 165 ff.

Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. II, 2 Halbbände, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt 1965

Wöhe, G., Der Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen, Steuerkongreßreport 1966, S. 33 ff.

Wöhe, G., Sind die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung noch zeitgemäß?, Steuerkongreßreport 1967, S. 213 ff.

Wöhe, G., Zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Teil I: Die Körperschaftsteuer, DStR 1971, S. 263 ff.

Wöhe, G., Bilanzierung und Bilanzpolitik, 2. Aufl., München 1972

Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 3. Aufl., München 1972

Wöhe, G., Die Steuern des Unternehmens, 2. Aufl., München 1973

Wöhe, G., Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 11. Aufl., München 1973

Wolkersdorf, L., Mängel in der Besteuerungspraxis, Folgerungen aus dem Prüfungsbericht 1952 des Bundesrechnungshofs, Mitteilungen des wirtschaftswissenschaftlichen Instituts der Gewerkschaften 1957, S. 35 ff.

World Tax Series, Taxation in the United Kingdom (Harvard Law School), Chicago 1966

Wulf, H., Die Praxis der steuerlichen Buchprüfung, 2. Aufl., Berlin-Wien 1927

Wulf, K., Die Planung der Prüfung des Jahresabschlusses am Beispiel einer Fertigungsaktiengesellschaft mittlerer Größe, WPg 1959, S. 509 ff.

v. Wysocki, K., Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, Berlin und Frankfurt a.M. 1967

v. Wysocki, K., Die Bedeutung des betriebswirtschaftlichen Hochschulstudiums im Rahmen der Ausbildung zum Wirtschaftsprüfer. In: Wirtschaftsprüfer im Dienst der Wirtschaft, Festschrift für E. Knorr, Düsseldorf 1968, S. 391 ff.

v. Wysocki, K., Möglichkeiten der Zuordnung von betriebswirtschaftlichen Ausbildungsgängen auf wissenschaftliche Hochschulen und Fachschulen, Betriebswirtschaftliche Umschau 197o, S. 5o ff.

v. Wysocki, K., Moderne Betriebswirtschaftslehre und interne Revision, ZIR 1969, S. 72 ff.

v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen, Prüfungsordnungen und Prüfungsorgane, München 1972

Zacharias, O.H., Streitpunkte bei Betriebsprüfungen, StbJb 1963/64, S. 2o7 ff.

Zacharias, O.H., Steuer und Steuerberater, StB 1966, S. 81 ff.

Zeidler, K., Über die Technisierung in der Verwaltung, Karlsruhe 1959

Zeidler, K., Zur Technisierung der Verwaltung, DVBl 1961, S. 493 ff.

Ziemer, H., Auswahl und Ergebnis der Steuerprozesse, StB 1968, S. 145 ff.

Ziemer-Birkholz, FGO-Kommentar, 2. Aufl., München 197o

Zimmermann, B., Die Betriebsprüfung im neuen Kurs, DFW 1954, S. 4o ff.

Zimmermann, E., Theorie und Praxis der Prüfungen im Betrieb, Essen 1954

Zirpins, W., Terstegen, O., Wirtschaftskriminalität, Erscheinungsformen und ihre Bekämpfung, Lübeck 1963

Zirpins, W., Forderungen zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität. In: Ausgewählte Probleme der Unternehmensführung aus betriebswirtschaftlicher, steuerlicher und wirtschaftsrechtlicher Sicht, Berlin 1971, S. 1o9 ff.

Zur Besteuerung der Unternehmung, Festschrift für T. Scherpf zur Vollendung seines 65. Lebensjahres, Hrsg. v. Otto Hintner und Hanns Lindhardt, Berlin 1968

25o Jahre Rechnungsprüfung, zur zweihundertfünfzigjährigen Wiederkehr der Errichtung der preußischen Generalrechenkammer, Frankfurt a.M. 1964